

VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ – TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA
EKONOMICKÁ FAKULTA

KATEDRA ÚČETNICTVÍ

Přenesení daňové povinnosti u daně z přidané hodnoty v České republice
Reverse Charge on Value Added Tax in the Czech Republic

Student: Bc. Petra Faltýnková
Vedoucí diplomové práce: Ing. Kateřina Randová

Ostrava 2014

VŠB - Technická univerzita Ostrava
Ekonomická fakulta
Katedra účetnictví

Zadání diplomové práce

Student: **Bc. Petra Faltýnková**
Studijní program: N6208 Ekonomika a management
Studijní obor: 6202T049 Účetnictví a daně
Specializace: 00 Účetnictví a daně
Téma: Přenesení daňové povinnosti u daně z přidané hodnoty v České republice
Reverse Charge on Value Added Tax in the Czech Republic

Zásady pro vypracování:

1. Úvod
 2. Uplatňování DPH v České republice
 3. Přenesení daňové povinnosti
 4. Praktická aplikace přenesení daňové povinnosti
 5. Závěr
- Seznam použité literatury
Seznam zkratk
Prohlášení o využití výsledků diplomové práce
Seznam příloh
Přílohy

Seznam doporučené odborné literatury:

HEMMELGARN, Thomas, ed. *Taxation Trends in the European Union. 2013 Edition*. Luxembourg: Publications Office of the European Union, 2013. 316 s. ISBN 978-92-79-28852-4.
LEDVINKOVÁ, Jana. *DPH v příkladech k 1. 5. 2013*. 10. vyd. Olomouc: ANAG, 2013. 664 s. ISBN 978-80-7263-813-0.
PITNER, Ladislav a Václav BENDA. *Daň z přidané hodnoty s komentářem k 1. 5. 2013*. 8. vyd. Olomouc: ANAG, 2013. 592 s. ISBN 978-80-7263-812-3.

Formální náležitosti a rozsah diplomové práce stanoví pokyny pro vypracování zveřejněné na webových stránkách fakulty.

Vedoucí diplomové práce: **Ing. Kateřina Randová**

Datum zadání: 22.11.2013

Datum odevzdání: 25.04.2014



Ing. Jana Hakalová, Ph.D.
vedoucí katedry



prof. Dr. Ing. Dana Dluhošová
děkanka fakulty

Prohlašuji, že jsem celou práci vypracovala samostatně. Přílohy č. 1 a 2, dané mi k dispozici, jsem samostatně doplnila.

V Ostravě 25. dubna 2014

.....
Faltýnková
Bc. Petra Faltýnková

OBSAH

1	Úvod	5
2	Uplatňování DPH v České republice.....	7
2.1	Základní charakteristika DPH	7
2.2	Plnění, která jsou předmětem daně	10
2.2.1	Dodání zboží	11
2.2.2	Poskytnutí služby	12
2.2.3	Pořízení zboží z jiného členského státu.....	14
2.2.4	Dodání a pořízení nových dopravních prostředků uvnitř území EU.....	15
2.2.5	Dovoz zboží.....	15
2.3	Plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně.....	15
2.4	Plnění osvobozená od daně s nárokem na odpočet daně.....	16
2.4.1	Nárok na odpočet daně	17
2.4.2	Dodání zboží do jiného členského státu	19
2.4.3	Pořízení zboží z jiného členského státu.....	19
2.4.4	Vývoz zboží.....	20
2.4.5	Poskytnutí služby do třetí země	20
2.4.6	Osvobození ve zvláštních případech	20
2.4.7	Přeprava a služby přímo vázané na dovoz a vývoz.....	20
2.4.8	Přeprava osob	21
2.4.9	Dovoz zboží.....	21
2.4.10	Dovoz zboží v osobních zavazadlech cestujícího nebo člena posádky letadla a dovoz pohonných hmot cestujícím	21
2.4.11	Dovoz zboží, které je přepraveno ze třetí země, a ukončení odeslání nebo přepravy tohoto zboží je v jiném členském státě a dodání tohoto zboží do jiného členského státu je osvobozeno od daně.....	21
2.5	Daňové subjekty	22
2.6	Základ daně	23
2.7	Sazby daně.....	24
2.8	Správa daně	25
3	Přenesení daňové povinnosti	28
3.1	Zvláštní režimy	28
3.1.1	Dodání zlata.....	29

3.1.2	Dodání zboží uvedeného dle přílohy č. 5 ZDPH	29
3.1.3	Obchodování s povolenkami na emise skleníkových plynů	30
3.1.4	Poskytnutí stavebních nebo montážních prací	30
3.2	Režim přenesení daňové povinnosti v tuzemsku	31
3.2.1	Vedení evidence v režimu přenesení daňové povinnosti	33
3.2.2	Daňové doklady.....	34
3.2.3	Stavební a montážní práce.....	36
3.3	Režim přenesení daňové povinnosti v EU	39
3.3.1	Souhrnné hlášení	40
3.4	Historie vzniku režimu přenesení daňové povinnosti	41
3.5	Směrnice Rady 2010/23/EU	45
3.6	Směrnice Rady 2013/42/EU	46
3.7	Směrnice Rady 2013/43/EU	47
4	Praktická aplikace přenesení daňové povinnosti.....	51
4.1	Plátce DPH	54
4.1.1	DEMOLICE, s.r.o.	55
4.1.2	KANCELÁŘE, s.r.o.	57
4.2	Postup před rokem 2012.....	59
4.2.1	DEMOLICE, s.r.o.	59
4.2.2	KANCELÁŘE, s.r.o.	62
4.3	Neplátce DPH.....	64
4.4	Poskytnutí služby od osoby povinné k dani z EU	69
4.5	Výhody a nevýhody režimu reverse charge	71
5	Závěr.....	75
	Seznam použité literatury.....	77
	Seznam zkratk	82
	Prohlášení o využití výsledků diplomové práce	
	Seznam příloh	
	Přílohy	

1 Úvod

Daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) je součástí nové daňové soustavy České republiky (dále jen „ČR“) již od jejího vzniku, ke kterému došlo 1. 1. 1993. V té době byla DPH upravována zákonem č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty. Od té doby již uplynulo mnoho let, které přinesly několik zásadních změn v uplatňování DPH. DPH nahradila tzv. daň z obratu, která funguje na podobném principu, ale má jednu velkou nevýhodu, a tou je zdanění na každém stupni zpracování či prodeje; jinými slovy, její nevýhodou je její duplicita.¹

Nejdůležitější změnou byl vstup ČR do Evropské unie (dále jen „EU“). Společně s přijetím ČR do EU ke dni 1. 5. 2004 přišla i změna zákona o DPH, který v sobě kombinuje národní úpravu této daně a také jednotlivé směrnice Rady EU.

Od tohoto roku je DPH upravována zákonem č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDPH“). Tento zákon je hlavním pramenem, ze kterého tato práce čerpá, společně s nařízeními a směrnicemi EU.

Z pohledu státního rozpočtu představuje výnos z DPH druhý největší daňový výnos a také jeden z nejstabilnějších příjmů státního rozpočtu; celkově tvoří téměř jednu třetinu státních příjmů. Prvním největším daňovým výnosem je výnos vybraný z titulu sociálního pojištění a třetím největším výnosem je výnos z daně z příjmů.²

Výnos z DPH tvoří také jeden ze čtyř vlastních zdrojů financování rozpočtu EU - každý členský stát musí do tohoto rozpočtu odvádět určité procento daňových příjmů z DPH. Od roku 1999 je to 0,5 % vyměřovacího základu, přičemž velikost vyměřovacího základu je omezena maximálně na 50 % hrubého národního produktu členského státu.

Ostatní zdroje financování rozpočtu EU jsou následující: tradiční vlastní zdroje (kam patří především cla vybraná z obchodování se třetími zeměmi), podíl z hrubého národního důchodu členského státu a ostatní (např. poplatky).

Harmonizaci nepřímých daní, tedy i DPH, je věnována velká pozornost již od vzniku evropské integrace. Této harmonizaci je připisován velký význam především z důvodu vytvoření jednotného vnitřního trhu – mimo jiné tedy trhu pro volný pohyb zboží

¹ Dle Šíroký (2008).

² Více dle Ministerstvo financí České republiky (2012).

a služeb. V procesu odstranění bariér obchodu a především rozdílů mezi způsoby zdaňování v členských státech, sehrává právě DPH velmi důležitou roli.

V EU v současné době existují dva typy harmonizace a to harmonizace v oblasti přímých daní a harmonizace v oblasti nepřímých daní. Zatímco přímé daně jsou ponechány v kompetenci jednotlivých států, nepřímé daně jsou předmětem důsledných regulací. Je to z důvodu toho, že DPH i spotřební daně zatěžují jednotlivé výrobky a služby a odlišný přístup k jejich uplatňování v jednotlivých státech by mohl vést ke komplikaci ve fungování jednotného vnitřního trhu, který se vyznačuje čtyřmi základními svobodami pohybu a to svobodou pohybu zboží, osob, služeb a kapitálu.

Pro společné uplatňování DPH v rámci EU vznikla Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „Směrnice“) a protože jde o právní akt s normativním účinkem, je pro všechny členské státy povinná a ty ji musí implementovat do svého právního řádu. Tato Směrnice byla již několikrát novelizována a i zde platí povinnost členských států tyto novelizace implementovat do svých právních řádů.

První kapitola této práce pojednává o uplatňování DPH v ČR, uvádí její základní principy a základní informace.

Ve druhé kapitole je pojednáno o specifickém způsobu uplatňování DPH, o tzv. přenesené daňové povinnosti, neboli systému „reverse charge“, který je v rámci uplatňování DPH v tuzemsku nedávno zavedeným pojmem. Tento systém je zde definován jak v rámci uplatňování v tuzemsku, tak také v případě, kdy jde o přenesení daňové povinnosti v rámci poskytování služeb mezi členskými státy EU.

Ve třetí, praktické části, jsou uvedeny jednotlivé příklady na přenesení daňové povinnosti, jsou zanalyzovány, porovnány a popsány, jak s tímto přenesením, tak i bez tohoto systému.

Cílem práce je zanalyzovat uplatňování režimu přenesení daňové povinnosti v České republice, jeho postupný vývoj v závislosti na novelách zákona o DPH a směrnicích EU, jeho výhody či nevýhody a přínos pro uplatňování DPH v ČR a to z pohledu plátců – poskytovatelů či příjemců plnění, kterých se daný režim týká a z pohledu státu jako nástroj pro boj proti daňovým únikům.

Cíle práce je dosaženo s využitím metod deskripce, analýzy a komparace na základě praktických příkladů, týkající se režimu přenesení daňové povinnosti.

2 Uplatňování DPH v České republice

Již bylo stručně pojednáno o důležitosti DPH nejen v daňové soustavě ČR, ale i v ostatních státech EU. DPH se stala nástrojem pro vytvoření jednotného vnitřního trhu, a proto její sladění mezi jednotlivými státy EU je opodstatněná.

Ze samotné Směrnice vyplývá, že DPH dosahuje největší neutrality a jednoduchosti, v případě, kdy je daň vybírána co nejvšeobecněji a pokud její oblast působnosti pokrývá všechny možné stupně výroby a distribuce a také poskytování služeb.

Pro vybírání DPH v ČR patří i fiskální důvody, neboť jak bylo psáno v úvodu, DPH je druhým největším příjmem státního rozpočtu ČR.

2.1 Základní charakteristika DPH

Daň z přidané hodnoty patří v daňové soustavě ČR mezi tzv. nepřímé daně. Základní klasifikace nepřímých daní je rozdělení na všeobecné nepřímé daně a selektivní nepřímé daně, jinak také akcízy. Mezi všeobecné nepřímé daně se řadí DPH (kterou lze nazvat také univerzální daň ze spotřeby), která je od roku 1987 považována za jedinou všeobecnou nepřímou daň a to jak v ČR, tak v ostatních členských státech.³

Prvním státem, který zavedl DPH, byl jeden ze států Spojených států Amerických, Michigan (již v roce 1953) a v Evropě jej následovala Francie.

Nepřímé daně v pojetí naší daňové soustavy v sobě zahrnují daň z přidané hodnoty a tzv. spotřební daně⁴ a energetické daně⁵. Někdy je mezi nepřímé daně také volně řazeno clo, které sice oficiálně nepatří mezi daně, avšak splňuje její definici.

Na rozdíl od přímých daní, které tvoří druhou skupinu, jsou tyto daně vybírány až od konečného spotřebitele, bez ohledu na jeho majetek nebo důchod. Daň je odváděna prostřednictvím plátce, ale daňové břemeno nese konečný spotřebitel, čili poplatník. Postup při zdaňování DPH je takový, aby konečný výstup byl zatížen pouze jednou – tím je odstraněna dřívější duplicita, která se projevovala u dřívějších daní z obrátu. DPH se také někdy přezdívá všeobecná daň, protože jí podléhají, až na výjimky, všechno zboží a služby.

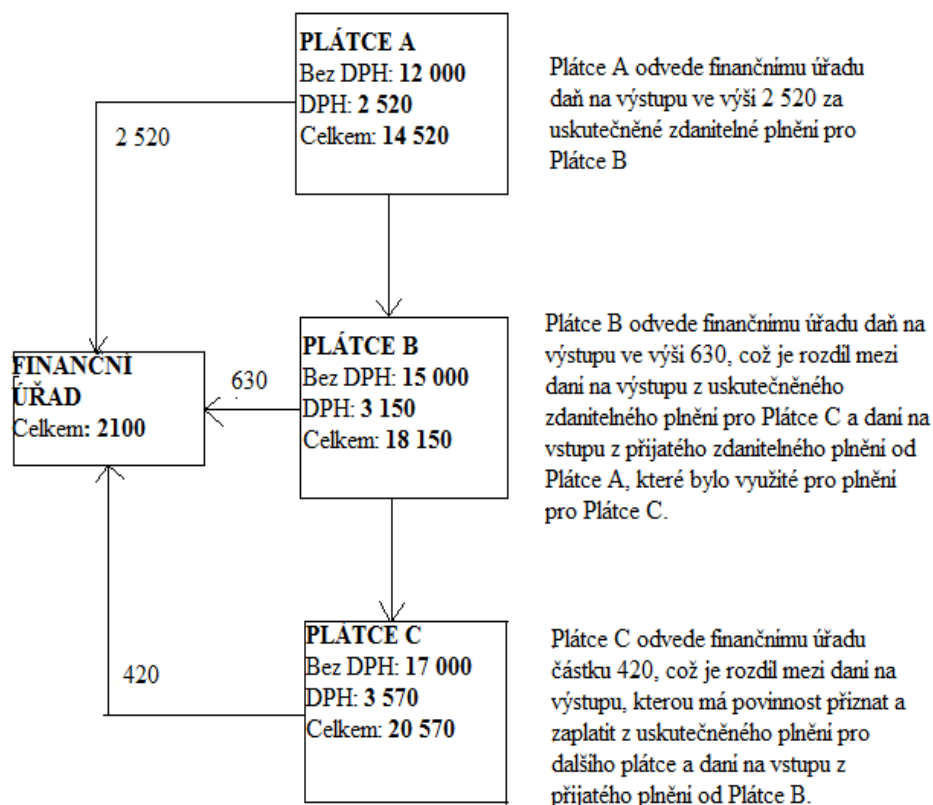
³ Dle Šíroký (2013).

⁴ Mezi spotřební daně patří: daň z minerálních olejů, daň z lihu, daň z piva, daň z vína a meziproductů a daň z tabákových výrobků.

⁵ Mezi energetické daně patří: daň ze zemního plynu a některých dalších plynů, daň z elektřiny a daň z pevných paliv.

Narozdíl od daní z obratu se tedy DPH zabývá jen přidanou hodnotou v každém výrobním stupni a její zdanění se vyznačuje velkou daňovou neutralitou.⁶ Grafický princip uplatňování DPH a daně z obratu je ilustrován obrázky 2.1 a 2.2.

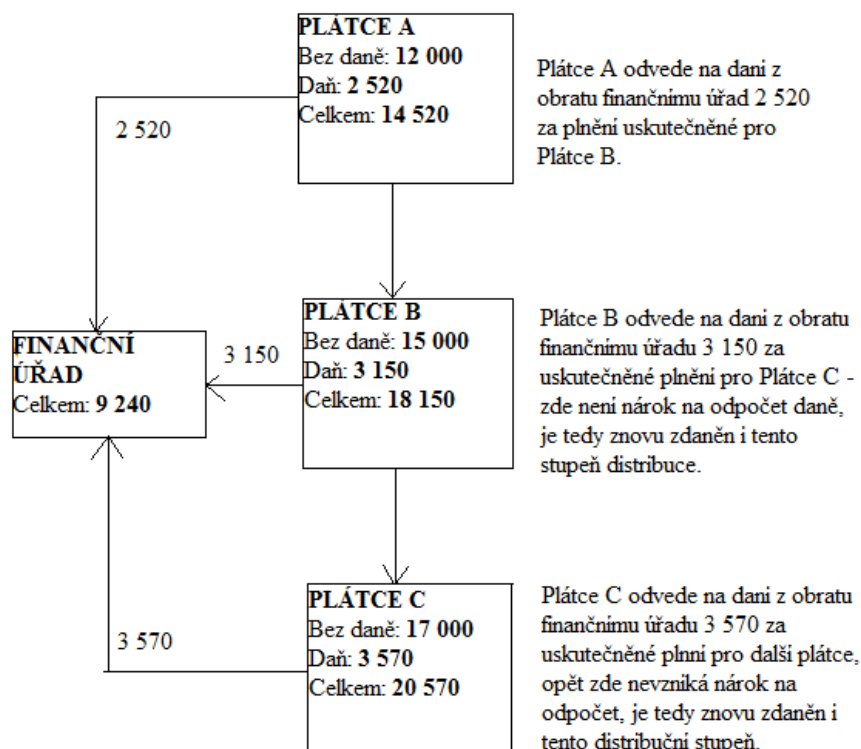
Obr. 2.1 Grafické znázornění uplatňování DPH



Zdroj: vlastní zpracování.

Obr. 2.2 Grafické znázornění uplatňování daně z obratu

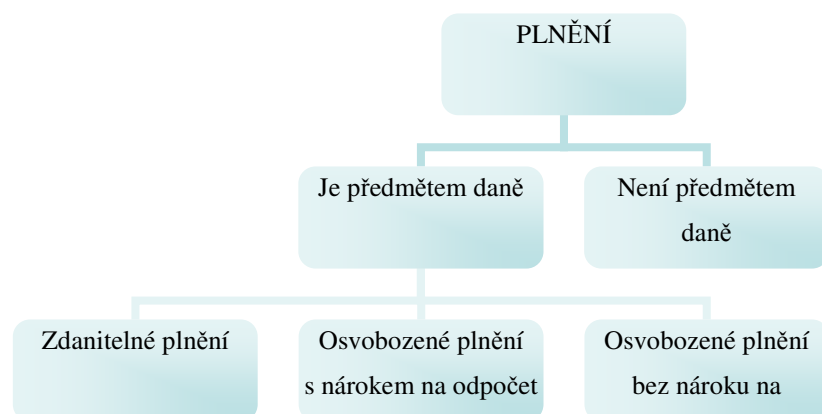
⁶ Dle Zajíčková, Boháč, Večeř (2012).



Zdroj: vlastní zpracování.

Z pohledu daňových teorií lze na DPH pohlížet jako na daň: in rem – nerespektuje příjmovou stránku poplatníka a platí se v konečných cenách zboží a služeb; a také daň ad valorem, což znamená, že se stanovuje procentem ze základu daně, nikoliv cenou za jednotku jako např. spotřební daně.

Obr. 2.3 Plnění, která jsou předmětem daně



Zdroj: vlastní zpracování.

2.2 Plnění, která jsou předmětem daně

V § 2 ZDPH jsou vymezeny činnosti, včetně podmínek (např. dodání za úplaty či místo plnění v tuzemsku), které jsou předmětem daně. Tento paragraf je dále rozšířen paragrafy 2a a 2b. Plnění, která jsou předmětem daně, jsou následující:

- dodání zboží za úplatu osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti s místem plnění v tuzemsku,
- poskytnutí služby za úplatu osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti s místem plnění v tuzemsku,
- pořízení zboží z jiného členského státu za úplatu uskutečněné v tuzemsku osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti nebo právnickou osobou nepovinnou k dani,
- pořízení nového dopravního prostředku z jiného členského státu za úplatu osobou nepovinnou k dani,
- dovoz zboží s místem plnění v tuzemsku.

Aby bylo plnění předmětem daně, musí současně splňovat čtyři následující podmínky:

- musí být poskytnuto za úplatu,
- musí být poskytnuto v rámci ekonomické činnosti,
- musí být poskytnuto osobou povinnou k dani,
- musí být poskytnuto v tuzemsku.

Ekonomickou činností se dle § 5 ZDPH rozumí: soustavná činnost výrobců, obchodníků, osob poskytujících služby, včetně důlní činnosti a zemědělské výroby a soustavné činnosti vykonávané podle zvláštních právních předpisů, zejména nezávislé činnosti vědecké literární, umělecké, vychovatelské nebo učitelů, také osob vykonávající nezávislé činnosti lékařů, právníků, inženýrů, architektů, dentistů a účetních znalců.

Za ekonomickou činnost se také považuje využívání hmotného a nehmotného majetku za účelem dosažení příjmů.

Ekonomickou činností naopak není činnosti zaměstnanců nebo jiných osob, které mají uzavřenou pracovní nebo obdobou smlouvu se zaměstnavatelem, popřípadě činnosti, které

jsou zdaňování jako příjmy ze závislé činnosti⁷ nebo jako příjmy za autorské příspěvky, z nichž je uplatňována zvláštní sazba daně.

Úplatou je myšlena částka v penězích nebo v platebních prostředcích nahrazující peníze (např. „elektronické peníze“ či vklady v bankách) nebo hodnota poskytnutého nepeněžního plnění (různé naturálie, zvýhodněné vstupenky, služební auto k dispozici, a další).

Zmíněné pojmy – osoba povinná či nepovinná k dani, jsou vysvětleny v následující kapitole 2.5 Daňové subjekty.

2.2.1 Dodání zboží

V § 13 ZDPH je vysvětlen pojem dodání zboží a stanoveny podmínky, aby tato činnost mohla být posuzovaná jako dodání zboží pro uplatňování DPH. Paragraf obsahuje podrobný výčet plnění, která se za dodání zboží považují (od r. 2014 se za zboží dle ZDPH považují také nemovitosti). Dodáním zboží se rozumí převod práva nakládat se zbožím jako vlastník.

Dále se za dodání zboží považují následující:

- převod vlastnického práva k majetku za úplatu i na základě rozhodnutí státního orgánu,
- dodání zboží prostřednictvím komisionáře na základě komisionářské smlouvy (tato smlouva je upravena v § 2 455 – 2 470 zákona č. 89/2012 Sb., nový občanský zákoník nebo smlouvy obdobného typu,
- předání dovezeného zboží, které je ve vlastnictví osoby ze třetí země⁸ a po propuštění do volného oběhu je předán další osobě v tuzemsku beze změny vlastnického vztahu,
- přenechání zboží vlastníkem k užití na základě smlouvy, pokud je ujednáno, že vlastník užívaného zboží převede vlastnické právo k němu na uživatele,
- použití hmotného majetku pro účely nesouvisející s ekonomickou činností,
- uvedení do stavu způsobilého k užívání – u dlouhodobého majetku vytvořeného vlastní činností, pokud je na tento majetek uplatněn nárok na odpočet daně,
- vydání vypořádacího podílu na obchodní korporaci nebo podílu na likvidačním zůstatku v nepeněžitě podobě ve hmotném majetku, pokud byl u tohoto majetku uplatněn nárok na odpočet daně,

⁷ Příjmy ze závislé činnosti jsou vymezeny v § 6 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

⁸ Pro účely daňové se třetími zeměmi míní země, které nejsou členskými státy EU.

- při zániku společnosti nebo zániku členství společníka ve společnosti bezúplatné přenechání zboží, které je ve vlastnictví společníka do vlastnictví jiného společníka či majetku společnosti nebo toho, co by společník získal při zániku společnosti nebo při zániku jeho členství v nepeněžitě podobě ve hmotném majetku, do vlastnictví jiného společníka či společného majetku,
- vložení nepeněžitě vkladu ve hmotném majetku do obchodní korporace, pokud vkladatel při nabytí majetku nebo u jeho části uplatnil odpočet daně, s výjimkou vložení hmotného majetku, který je součástí vkladu obchodního závodu,
- dodání vratného obalu spolu se zbožím v tuzemsku plátcem, který uvádí vratné obaly spolu se zbožím na trh, jestliže vratný obal stejného druhu nebyl tomuto plátcovi vrácen k poslednímu dni příslušného účetního období daného plátce nebo k poslednímu dni příslušného kalendářního roku u plátce, který nevede účetnictví.

Místem plnění při dodání zboží, pokud je toto dodání uskutečněno bez odeslání nebo přepravy, je dle § 7 místo, kde se zboží nachází v době, kdy se dodání uskutečňuje.

Pokud je dodání zboží uskutečněno s odesláním nebo přepravou a to osobou, která toto dodání uskutečňuje nebo zmocněnou třetí osobou, je místem plnění místo, kde se zboží nachází v době, kdy odeslání nebo přeprava začíná.

Pokud toto odeslání nebo přeprava začíná ve třetí zemi, místem plnění je členský stát EU, ve kterém vznikla daňová povinnost přiznat nebo zaplatit daň při dovozu zboží. To znamená, že místem plnění je první členský stát EU, do kterého zboží vstoupilo ze třetí země.

Při dodání zboží s instalací nebo montáží je místo, kde je toto zboží instalováno nebo montováno.

Místem plnění při dodání nemovité věci je dle § 7 odst. 6 ZDPH místo, kde se nemovitost nachází.

2.2.2 Poskytnutí služby

Důležitým paragrafem ZDPH, pro účely této práce, je § 14, který se zabývá definováním poskytnutí služeb a také obsahuje výčet služeb, které jsou předmětem daně.

Poskytnutím služby se rozumějí všechny ostatní činnosti, které nejsou dodáním zboží. Jsou to především následující činnosti:

- pozbytí nehmotné věci,
- přenechání zboží k užití jinému,

- vznik a zánik věcného břemene,
- zavázání se k povinnosti zdržet se určitého jednání nebo strpět určité jednání nebo situaci,
- poskytnutí služby za úplatu i na základě rozhodnutí státního orgánu,
- poskytnutí služby prostřednictvím komisionáře na základě komisionářské smlouvy,
- poskytnutí služby pro účely nesouvisející s uskutečňováním ekonomické činnosti,
- vydání vypořádacího podílu na obchodní korporaci nebo podílu na likvidačním zůstatku v nepeněžitě podobě v nehmotném majetku, pokud byl u majetku uplatněn odpočet daně,
- při zániku společnosti nebo zániku členství společníka ve společnosti bezúplatné přenechání nehmotného majetku, který je ve vlastnictví daného společníka nebo bezúplatné přenechání toho, co by společník získal při zániku společnosti nebo při zániku členství v nepeněžitě podobě v nehmotném majetku, pokud je nehmotný majetek přenechán do vlastnictví jiného společníka nebo do společného majetku,
- vložení nepeněžitě vkladu do obchodní korporace v nehmotném majetku, pokud vkladatel při nabytí majetku u něj nebo u jeho části uplatnil odpočet daně, s výjimkou vkladu obchodního závodu.

Jako poskytnutí služby se dále považuje také dodání zboží s instalací nebo montáží. Místo plnění u poskytování služeb se řídí § 9 ZDPH, ve kterém jsou stanovena základní pravidla, dle kterých se místo plnění stanoví.

Pro stanovení místa plnění u poskytování služeb se použije základní pravidlo, které posuzuje subjekt, který službu poskytuje, nebo kterému je poskytována.

V případě, kdy jsou oba subjekty plátcí DPH (ať už v tuzemsku nebo v EU), se použije základní pravidlo B2B⁹. V tomto případě se místo plnění stanoví podle sídla příjemce této služby.

Je-li služba poskytována osobě nepovinné k dani (neboli neplátcí), použije se základní pravidlo B2C¹⁰ a místem plnění je sídlo poskytovatele této služby.

V případě ostatních služeb se použijí specifická pravidla dle jednotlivých paragrafů (§ 10 – 10k) ZDPH.

⁹ B2B - Business to Business, neboli osoba povinná k dani jiné osobě povinné k dani.

¹⁰ B2C – Business to Consumer, neboli osoba povinná k dani konečnému spotřebiteli, zákazníkovi.

2.2.3 Pořízení zboží z jiného členského státu

Pořízením zboží z jiného členského státu je myšleno pořízení zboží z jednoho z 28 států Evropské Unie.¹¹ Obchodování mezi jednotlivými členskými státy EU se považuje za tzv. intrakomunitární plnění. V § 16 ZDPH je uvedena problematika pořizování zboží z EU z pozice, kdy český obchodník pořizuje zboží od obchodníka z jiného členského státu. Toto pořízení zboží je obdobou dodání zboží v tuzemsku: také se jedná o převod práva nakládat se zbožím jako vlastník, s rozdílem, že toto právo musí být převedeno od jiného plátce v jiném členském státu EU a toto zboží musí být fyzicky z tohoto státu přepraveno do tuzemska.

Za pořízení zboží z jiného členského státu se považují následující:

- přemístění zboží plátcem pro účely uskutečňování ekonomických činností v tuzemsku, pokud je toto zboží odesláno nebo přepraveno z jiného členského státu do tuzemska, pokud toto zboží bylo v jiném členském státě vyrobeno, nakoupeno nebo pořízeno z třetí země nebo jiného členského státu,
- přemístění zboží plátcem z jiného členského státu do tuzemska, pokud bylo odesláno nebo přepraveno ze třetí země a dovoz zboží je uskutečněn v tomto jiném členském státě a odeslání nebo přeprava je ukončena v tuzemsku,
- přemístění zboží osobou registrovanou k dani v jiném členském státě (plátce daně ve státě, který je součástí EU), která není osvobozenou osobou (tento termín je vysvětlen v kapitole 5.2), která nemá sídlo v tuzemsku, nebo zahraniční osobou povinnou k dani, která nemá provozovnu v tuzemsku, pokud je zboží používáno pro uskutečňování ekonomických činností v tuzemsku a pokud je zboží odesláno nebo přepraveno do tuzemska,
- přidělení zboží z jednoho členského státu do jiného ozbrojeným silám jiného členského státu, který je členem NATO, pokud zboží nebylo předmětem daně v členském státě, který zboží přiděluje a jestliže dovoz tohoto zboží není osvobozen od daně.

Místem plnění při pořizování zboží z jiného členského státu je dle § 11 ZDPH obecně místo, kde se zboží nachází po ukončení odeslání či přepravy z jiného členského státu do tuzemska.

¹¹ Od 1. července 2013 se k původním 27 státům EU přidala Chorvatská republika.

2.2.4 Dodání a pořízení nových dopravních prostředků uvnitř území EU

Pořizování nových dopravních prostředků z jiných členských států není předmětem daně pouze u plátců daně, ale také u neplátců. Touto problematikou se zabývá § 19 ZDPH.

U plátce, který takto pořizuje nový dopravní prostředek od osoby registrované k dani v jiném členském státě, se jedná o stejné plnění jako u pořízení zboží z jiného členského státu. Neplátce, pokud pořizuje nový dopravní prostředek, který bude registrován k provozu v tuzemsku, musí předložit daňové přiznání, ke kterému musí být přiložena kopie daňového dokladu a hlášení o pořízení nového dopravního prostředku do 10 dnů ode dne pořízení. Aby se předcházelo neplacení DPH, české úřady nezaregistrují vozidlo do registru vozidel, není-li DPH uhrazena.

Plátce, který dodává za úplatu nový dopravní prostředek do jiného členského státu neplátci daně, uskutečňuje plnění osvobozené od daně s nárokem na odpočet daně, pokud je tento nový dopravní prostředek přemístěn do jiného členského státu. Dodání nového dopravního prostředku pro neplátce v jiném členském státě se neuvádí v souhrnném hlášení.

Správce daně na základě daňového přiznání vyměří daň, kterou je neplátce povinen zaplatit příslušnému správci daně do 25 dnů ode dne, kdy byla daň vyměřena.

2.2.5 Dovoz zboží

O dovoz zboží se jedná v případě, kdy zboží vstupuje ze třetí země na území EU. Dle § 20 ZDPH se také jedná o případ, kdy je zboží vráceno po předchozím umístění ve svobodném pásmu nebo ve svobodném skladu nacházejícím se na území tuzemska, zpět do tuzemska.

Místem plnění při dovozu zboží je členský stát na jehož území se zboží nachází v době, kdy vstupuje ze třetí země na území EU. Pokud je však zboží uvedeno do nějakého celního režimu, ve kterém je dočasně osvobozen od daně, místem plnění je členský stát, ve kterém se tento celní režim přestane na zboží vztahovat.

2.3 Plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně

Následující kapitola pojednává o plněních osvobozených – tedy o plněních, ze kterých se neodvádí DPH. Provozování těchto činností je zcela osvobozeno, nevznikají zde žádné daňové povinnosti z poskytování těchto plnění a na druhou stranu zde ani není možný nárok na odpočet daně z plnění přijatých k uskutečnění těchto plnění. Ačkoli se daň těchto plnění netýká, uvádějí se do daňového přiznání a to z toho důvodu, protože mají podstatný vliv na povinný výpočet a vlastní výši krátcího koeficientu.

V § 51 ZDPH je uveden výčet jednotlivých činností, které nepodléhají DPH a zároveň u nich není možný nárok na odpočet daně, jsou to následující:

- základní poštovní služby a dodání poštovních známek (§ 52),
- rozhlasové a televizní vysílání (§ 53),
- finanční činnosti (§ 54),
- penzijní činnosti (§ 54a),
- pojišťovací činnosti (§ 55),
- dodání vybraných nemovitých věcí (§ 56) – pozemek, právo stavby, stavby, podzemní stavby se samostatným účelovým určením, inženýrské sítě a jednotky,
- nájem vybraných nemovitých věcí (§ 56a),
- výchova a vzdělávání (§ 57),
- zdravotní služby a dodání zdravotního zboží (§ 58),
- sociální pomoc (§ 59),
- provozování loterií a podobných her (§ 60),
- ostatní plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně (mezi tato plnění patří např. poskytnutí služeb jako protihodnoty členského příspěvku pro vlastní členy politických stran nebo náboženských společností, nebo poskytování služeb a dodání zboží úzce souvisejícího s ochranou a výchovou dětí a mládeže, apod. (§ 61),
- dodání zboží, které bylo použito pro plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet a zboží, u něhož nemá plátců nárok na odpočet daně (§ 62).

2.4 Plnění osvobozená od daně s nárokem na odpočet daně

Plnění osvobozená s nárokem na odpočet daně jsou taková plnění, u kterých nevzniká žádná daň na výstupu, avšak na druhé straně může zde vzniknout daň na vstupu neboli nárok na odpočet a to u těch plnění, která byla použita pro uskutečnění činností osvobozených od daně.

Osvobozená plnění s nárokem na odpočet daně jsou vymezeny v § 63 ZDPH a je možno si povšimnout, že takto osvobozena jsou především plnění, která souvisejí s mezinárodním obchodem, čímž je sledována snaha takový obchod podpořit. Důvodem je také tzv. pravidlo v místě spotřeby („destination principle“), dle kterého se daň vybírá až v členském státě, kde se nachází příjemce tohoto plnění. Princip místa spotřeby je v souladu se Směrnicí a je využíván v celé EU. Oproti tomu existuje pravidlo země původu („origin principle“), dle kterého se naopak daň vybírá už v členském státě, ze kterého se poskytuje plnění.

Plnění osvobození s nárokem na odpočet daně jsou následující:

- dodání zboží do jiného členského státu,
- pořízení zboží z jiného členského státu,
- vývoz zboží,
- poskytnutí služby do třetí země,
- osvobození ve zvláštních případech,
- přeprava a služby přímo vázané na dovoz a vývoz,
- přeprava osob,
- dovoz zboží,
- dovoz zboží v osobních zavazadlech cestujícího nebo člena posádky letadla a dovoz pohonných hmot cestujícím.

2.4.1 Nárok na odpočet daně

Problematika nároku na odpočet včetně podmínek uplatnění, uplatnění pouze jeho části a další, upravují paragrafy 72 – 79c ZDPH.

Nárok na odpočet daně, neboli také daň na vstupu, vzniká u přijatých zdanitelných plnění, která plátce použije pro uskutečňování zdanitelných plnění v tuzemsku, pro plnění osvobozená od daně, u kterých je ale možný nárok na odpočet daně, plnění poskytnutá do jiných členských států nebo plnění s místem plnění ve třetí zemi.

Takovýto nárok na odpočet vzniká v okamžiku, kdy nastala povinnost přiznat daň na výstupu. Nárok na odpočet daně je možno uplatnit už ve zdaňovacím období, ve kterém byly splněny podmínky pro uplatnění nároku. Těmito podmínkami je, že plátce, který u zdanitelného plnění uplatňuje nárok na odpočet daně, musí mít od tohoto plnění daňový doklad (nárok na odpočet daně však lze prokázat i jinak).

Nárok na odpočet daně nelze uplatnit po uplynutí tří let od 1. dne měsíce následujícího po zdaňovacím období, ve kterém nárok na odpočet vznikl.

Pokud plátce použije zdanitelné plnění zčásti pro účely, které souvisí s jeho ekonomickou činností a zčásti nesouvisí, nárok na odpočet je možné uplatnit pouze v poměrné výši. Pokud je zdanitelné plnění použito zčásti k poskytování plnění osvobozených od daně s nárokem na odpočet daně a zčásti k poskytování plnění osvobozených od daně bez nároku na odpočet daně, je možné uplatnit nárok na odpočet daně pouze v krácené výši.

Nárok na odpočet v částečné výši lze uplatnit nejdříve v posledním zdaňovacím období

kalendářního roku. Nejzazší termín pro uplatnění je také 3 roky, které běží od 1. dne měsíce následujícího po zdaňovacím období, ve kterém nárok na odpočet vznikl.

a) Nárok na odpočet v krácené výši

Krácená výše nároku na odpočet se použije v případě, kdy plátce použije zdanitelná plnění zčásti pro plnění osvobozená bez nároku na odpočet a zčásti je použije pro plnění osvobozená s nárokem na odpočet daně (např. plátce si koupí nemovitou věc, např. stavbu, kterou zčásti bude používat jako kancelář své firmy a zčásti ji bude pronajímat neplátcům, což je plnění osvobozené bez nároku na odpočet daně), což definuje § 76 ZDPH.

Pro výpočet krácené výše nároku na odpočet daně se používá koeficient, který se vypočte dle následujícího vzorce 2.1.

$$\text{Krácená výše nároku na odpočet} = K \cdot D, \quad (2.1)$$

přičemž, K je koeficient a D je příslušná výše odpočtu daně v krácené výši.

Koeficient („K“) se vypočte následovně dle vzorce 2.2.

$$\text{Výpočet koeficientu} = NO \div (NO + BN), \quad (2.2)$$

přičemž NO představuje součet částek základů daně nebo hodnot, u kterých má plátce nárok na odpočet daně a BN zase součet částek všech plnění osvobozených, bez ohledu na to, zda jsou s nárokem nebo bez nároku na odpočet daně.

Do výpočtu kráceného koeficientu se nezahrnuje prodej dlouhodobého majetku, pokud byl tento majetek využíván pro ekonomické účely a také poskytování finančních služeb a dodání nemovité věci a nájem nemovité věci, pokud jsou pouze doplňkovými činnostmi, které jsou uskutečňovány příležitostně.

b) Nárok na odpočet v poměrné výši

Dle § 75 ZDPH se nárok na odpočet daně v poměrné výši využívá v případě, kdy plátce používá zdanitelná plnění zčásti jak pro své ekonomické činnosti, tak pro účely s nimi nesouvisejícími (možno interpretovat i jako činnosti neekonomické).

Poměrná výše nároku na odpočet se vypočte následujícím způsobem, dle vzorce 2.3.

$$\text{Poměrná výše nároku na odpočet} = DAŇ \cdot PK \quad (2.3)$$

Daní je zde myšlena daň na vstupu u přijatého plnění a „PK“ je hodnota poměrného

koeficientu.

Poměrný koeficient je procentní podíl zaokrouhlený na celé procento nahoru.

Lze využít i jiný způsob nároku na odpočet. Tento způsob však nelze využít u dlouhodobého majetku. V případě pořízení majetku se nárok na odpočet uplatní v plné výši a následně, když je majetek využit zčásti pro jiné, než ekonomické činnosti, se toto použití posuzuje jako dodání zboží nebo poskytnutí služby – tím se rozumí, že z té části, která je použita pro jiné, než ekonomické účely, se odvede daň na výstupu. Resp. využije se postup pro úpravu odpočtu daně dle § 78d ZDPH.

2.4.2 Dodání zboží do jiného členského státu

Jako u všech případů, kdy jde o pořízení nebo dodání zboží mezi státy EU, platí i zde podmínka, že toto zboží musí být odesláno nebo přepraveno do státu, kde toto zboží podléhá dani. Osvobození na dodání zboží do jiného členského státu se vztahuje pouze v případě, kdy je toto zboží dodáno plátcem v tuzemsku osobě registrované v jiném členském státě. Je-li obchodní partner osoba registrovaná k dani v jiném členském státě, je to nutné prokázat a k tomuto účelu slouží tzv. systém VIES (VAT Exchange Information System)¹², který ověřuje platnost daňového identifikačního čísla (dále jen „DIČ“) přiděleného pro účely DPH v nějakém členském státě EU.¹³ Podrobněji je dodání zboží do jiného členského státu uvedeno v § 64 ZDPH.

2.4.3 Pořízení zboží z jiného členského státu

Dle § 65 ZDPH je zboží osvobozeno od daně s nárokem na odpočet daně pouze pokud by dodání nebo dovoz takového zboží plátcem v tuzemsku bylo osvobozeno od daně, anebo pořizovatel má nárok na vrácení daně v tuzemsku jako osoba registrovaná k dani v jiném členském státě nebo jako zahraniční osoba povinná k dani.

¹² Elektronický systém pro výměnu informací pro účely DPH.

¹³ Blížeji Evropská Komise (2014a).

2.4.4 Vývoz zboží

Vývoz zboží znamená výstup zboží z území EU na území třetích zemí, pokud zboží bylo propuštěno do příslušného celního režimu, anebo určeno pro zpětný vývoz. Stejně tak je zboží osvobozeno v případě, že ještě není vyvezeno, ale je umístěno do svobodného skladu nebo do svobodného pásma. Více v § 66 ZDPH.

2.4.5 Poskytnutí služby do třetí země

Jedná se o poskytnutí služby do třetí země, tudíž do země mimo EU a toto plnění je poskytnuto osobě, která nemá v tuzemsku sídlo ani provozovnu. Osoba, pro kterou je poskytnuta služba, musí být zahraniční osoba povinná k dani neboli zahraniční plátce dle zákonů příslušné země. Kdyby osoba nebyla plátcem v třetí zemi, jednalo by se o poskytnutí služby dle základního pravidla B2C a v tomto případě je místem plnění místo, kde má poskytovatel sídlo - pokud by místo plnění nebylo stanoveno dle nějaké ze specifických pravidel.

Paragraf 67 ZDPH také definuje, co je míněno poskytnutou službou do třetí země. Je to práce na movitém majetku, který je pořízen nebo dovezen kvůli těmto pracím do tuzemska a následně je odeslán nebo přepraven do třetí země osobou, která tyto služby poskytla, anebo osobou pro kterou byly služby poskytnuty, anebo také zmocněnou třetí osobou.

2.4.6 Osvobození ve zvláštních případech

V § 68 ZDPH jsou vyjmenovány zvláštní případy, které podléhají osvobození s nárokem na odpočet daně. Patří mezi ně např.: dodání zlata centrálním bankám jiných států, dodání zboží humanitárním a dobročinným organizacím, které je v rámci své činnosti odešlou do třetích zemí nebo dodání zboží pro zásobení letadel, které jsou využívány leteckými společnostmi, které provozují přepravu osob a zboží mezi jednotlivými zeměmi EU nebo jednotlivými zeměmi EU a třetími zeměmi.

2.4.7 Přeprava a služby přímo vázané na dovoz a vývoz

Za přepravu, která je osvobozená s nárokem na odpočet daně, dle § 69 ZDPH nelze považovat přepravu z místa v tuzemsku do svobodného skladu nebo přepravu mezi dvěma svobodnými sklady.

Mezi tyto služby přímo vázané na dovoz a vývoz patří obecně služby, bez kterých by dovoz ani vývoz nemohl být uskutečněn. Mohou to být následující: nakládka zboží,

vyhotovení potřebných dokladů, balení a další.¹⁴

2.4.8 Přeprava osob

Toto osvobození se vztahuje na přepravu osob, a také jejich zavazadel, při přepravě mezi jednotlivými členskými státy nebo členskými státy a třetími zeměmi, včetně služeb poskytovaných během přepravy. Dle § 70 ZDPH se však zpáteční cesta posuzuje samostatně.

2.4.9 Dovoz zboží

Dovoz zboží je předmětem daně a je osvobozen pouze v případech, kdy by dodání tohoto zboží plátcem v tuzemsku bylo v každém případě osvobozeno od daně.

Dle § 71 je v tuzemsku od daně osvobozen dovoz takového zboží, na které je přiznáno osvobození od cla podle zvláštního právního předpisu EU. Mezi takovéto zboží patří např. osobní majetek fyzických osob, léčivé látky, léčivé přípravky a biologické nebo chemické látky určené k výzkumu nebo zboží určené charitativním nebo dobročinným subjektům.

2.4.10 Dovoz zboží v osobních zavazadlech cestujícího nebo člena posádky letadla a dovoz pohonných hmot cestujícím

Jedná se o příležitostný dovoz zboží v osobních zavazadlech cestujících, anebo člena posádky letadla, a toto zboží je určeno pouze k osobní spotřebě, k spotřebě jeho rodiny nebo jako dar. Toto zboží nesmí být dováženo pro obchodní účely. Tuto problematiku v ZDPH řeší paragrafy 71a – 71f.

2.4.11 Dovoz zboží, které je přepraveno ze třetí země, a ukončení odeslání nebo přepravy tohoto zboží je v jiném členském státě a dodání tohoto zboží do jiného členského státu je osvobozeno od daně

Od daně je osvobozen dovoz zboží, při kterém vzniká daňová povinnost v tuzemsku, pokud je toto zboží odesláno nebo přepraveno ze třetí země a ukončení odeslání nebo přepravy tohoto zboží je v jiném členském státě a dodání tohoto zboží do jiného členského státu je osvobozeno od daně – obdobně jako u osvobození při dodání zboží do jiného členského státu. Více v § 71g ZDPH.

¹⁴ Dle Galočík a Louša (2009).

2.5 Daňové subjekty

V předcházejících subkapitolách byly několikrát zmiňovány různé daňové subjekty. Vymezení osob povinných k dani v ČR, je obsažen v § 5 ZDPH a podle něj je osobou povinnou k dani každá fyzická nebo právnická osoba, která uskutečňuje ekonomické činnosti a také osoba, která nebyla založena za účelem podnikání, ale přesto uskutečňuje ekonomické činnosti. Na druhou stranu subjekty jako jsou stát, kraje, obce, organizační složky státu, krajů a obcí, dobrovolné svazky obcí, hlavní město Praha a jeho městské části a právnické osoby, které byly založeny nebo zřízeny na základě zvláštního právního předpisu, se nepovažují za osoby povinné k dani, i když za výkony veřejné správy vybírají úplatu.

Osoba povinná k dani, která má sídlo v tuzemsku a jejíž obrat za 12 bezprostředně předcházejících měsíců přesáhne částku jednoho milionu korun, se stává plátcem – dle § 6 ZDPH. Plátcem DPH se tato osoba stává od prvního dne druhého měsíce, který následuje po měsíci, ve kterém byl obrat překročen. Plátce je povinen podat přihlášku k registraci do 15 dnů měsíce následujícího po měsíci, ve kterém byl obrat překročen.

Plátce se může k DPH registrovat i dobrovolně - aniž by překročil obrat. V tomto případě musí také podat přihlášku k registraci. Hlavní důvod pro dobrovolnou registraci vychází z obchodních vztahů mezi odběrateli a dodavateli. Pokud jeden z nich není plátcem DPH, nelze uplatnit nárok na odpočet a tímto způsobem optimalizovat daňovou povinnost.

Obratem se dle § 4a ZDPH rozumí souhrn úplat bez daně, včetně dotace k ceně, které osobě povinné k dani náleží za uskutečněná zdanitelná plnění nebo za plnění osvobozená a to za plnění osvobozená s nárokem na odpočet daně a plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně dle § 54 až 56, pokud nejsou doplňkovou činností uskutečňovanou pouze příležitostně. Do tohoto obratu se nezahrnuje úplata z prodeje dlouhodobého majetku.

Další pojem, který ZDPH v § 6g zmiňuje, je identifikovaná osoba. Je to osoba povinná k dani, která není plátcem, nebo právnická osoba nepovinná k dani, která v tuzemsku pořizuje zboží z jiného členského státu, které je předmětem daně (vyjma zboží pořízeného prostřední osobou v zjednodušeném postupu při třístranném obchodu – uveden v § 17 ZDPH), ode dne prvního pořízení tohoto zboží.

ZDPH dále obsahuje od roku 2013 § 6h, dle kterého se osoba povinná k dani, která není plátce daně a zároveň má sídlo nebo provozovnu v tuzemsku, stává identifikovanou osobou ode dne přijetí zdanitelného plnění s místem plnění v tuzemsku od osoby, která nemá sídlo

nebo provozovnu v tuzemsku v případě, kdy se jedná o:

- poskytnutí služby,
- dodání zboží s instalací nebo montáží,
- dodání zboží soustavami nebo sítěmi.

Základní rozdíl mezi plátcem a identifikovanou osobou je především v plátcovství – pokud je osoba plátce, již se nemůže stát osobou identifikovanou. Osoba identifikovaná je neplátce, ale lze ji zjednodušeně považovat za plátce pro přeshraniční plnění, ale nemá nárok na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění.

2.6 Základ daně

Obecně řečeno je základ daně veličina, ze které se počítá daň. Dle § 36 ZDPH je základem daně vše, co jako úplatu obdržel nebo má obdržet plátce za uskutečněné zdanitelné plnění, včetně částky na úhradu spotřební daně od osoby, pro kterou je zdanitelné plnění uskutečněno, nebo od třetí osoby, bez daně za toto zdanitelné plnění.

Úplata, kterou plátce má nebo již obdržel, se dále navyšuje o jiné daně (především spotřební a energetické), poplatky nebo jiná obdobná peněžitá plnění, dotace k ceně, vedlejší výdaje, za které se považují především výdaje na balení, přepravu pojištění nebo provizi, materiál přímo související s poskytovanou službou a materiál a další věci použité při montážních a stavebních pracích, které se přímo do stavby zabudují nebo zamontují.

Obecně se výsledná daň vypočte jako součin základu daně a příslušné sazby daně. Pokud je úplata poskytnuta včetně daně, výsledná daň se vypočítá součinem úplaty a příslušného koeficientu, který se vypočítá jako podíl procentní sazby daně a procentní sazby daně navýšené o sto procent – jedná se o tzv. metodu výpočtu daně shora. Takto vypočtené koeficienty se zaokrouhlují na čtyři desetinná místa.

Výslednou daňovou povinnost je dle zákona možno matematicky zaokrouhlit na celé koruny nahoru.

Základ daně u dovozu zboží je tvořen základem pro vyměření cla a vedlejších výdajů vzniklých do prvního místa určení v tuzemsku, přičemž tímto místem se myslí místo uvedené v přepravním dokladu, na jehož základě je zboží dováženo do tuzemska.

2.7 Sazby daně

Od založení ČR v roce 1993 doposud se sazby DPH několikrát změnily a byly aktualizovány několika novelami zákona o DPH. Zatímco základní sazba daně se zpočátku snižovala, v posledních letech se naopak zase zvedá - což je dáno potřebami státního rozpočtu a také požadavky EU. Snížená sazba daně naopak postupně roste.

Sazby DPH jsou také upraveny ve Směrnici, kde jsou sazby rozděleny na základní a sníženou a také jsou zde stanoveny jejich dolní meze. Dolní hranice pro základní sazbu DPH je dle článku 97 Směrnice 15 %, zatímco u snížené sazby je dle článku 99 Směrnice tato hranice 5 %. Rovněž uvádí, že členský stát může mít jednu či dvě snížené sazby.

Ačkoliv jsou tato nařízení dána Směrnicí, existují členské státy, které mají výjimku a mají sazeb víc nebo sazb v menší hodnotě. Tyto výjimky vznikaly při jednáních ještě před vznikem Směrnice, jako odlišnosti v jednotlivých národních úpravách a požadavcích.¹⁵ Mezi tyto se řadí např. Francie, která má tři snížené sazby, z nichž je nejnižší 2,1 % nebo Lucembursko, které má rovněž sazby tři a nejnižší z nich je ve výši 3 %. ČR tyto podmínky dané Směrnicí splňuje.

Dle předcházejícího odstavce se tedy sazby daně dělí na základní a sníženou. Základní sazbě daně obecně podléhají všechna plnění, které nepodléhají sazbě snížené. Seznam plnění, která podléhají snížené sazbě daně je uveden v Příloze č. 3 k ZDPH. Mezi tato plnění patří např. potraviny, osobní přeprava, knihy a brožury, zdravotnické prostředky dle zvláštního právního předpisu, atd.

Nutno podotknout, že Směrnice obsahuje širší výčet služeb a zboží, které mohou podléhat snížené sazbě, ale ČR tuto možnost nevyužívá. Mezi tyto služby patří např. služby s tzv. vysokým podílem lidské práce: kadeřnictví a holičství nebo drobné opravy jízdních kol, obuvi, koženého zboží, a další. Mezi zboží, na které lze dle Směrnice uplatňovat sníženou sazbu a ČR ji neuplatňuje, patří např. dodání zemního plynu, anebo elektřiny. Zde ale existuje výjimka a to taková, že tyto komodity mohou podléhat snížené sazbě pouze tehdy, nenaruší-li to pravidla hospodářské soutěže a tato podmínka je posuzována Komisí.

Existují také takové služby či zboží, na které lze uplatňovat dle Směrnice sníženou sazbu nebo naopak mohou být tato plnění osvobozená od daně. Mezi tyto případy v české legislativě

¹⁵ Blížeji Evropská Komise (2014b).

patří např. zpřístupnění příjmu televizních nebo rozhlasových pořadů nebo poskytnutí lékařské, zubolékařské a lázeňské péče.

Jak již bylo zmíněno sazby DPH často měnily a nadále mění - v posledních pár letech je trendem každoroční změna sazeb. Přehled sazeb od roku 1993 do současnosti uvádí následující tabulky 2.1 a 2.2.

Tab. 2.1 Vývoj základní sazby DPH od roku 1993 do roku 2014

1.1.1993 – 31.12.1995	1.1.1996 – 30.4.2004	1.5.2005 – 31.12.2009	1.1.2010 – 31.12.2012	1.1.2013 -
23 %	22 %	19 %	20 %	21%

Zdroj: vlastní zpracování.

V roce 2012 byla připravována novela, která měla sjednotit základní a sníženou sazbu daně na jednotnou sazbu daně 17,5 %, k čemuž nakonec nedošlo. Sazby DPH však nezůstaly na své původní úrovni, ale základní i snížená byly zvýšeno o 1 p. b.

Tab. 2.2 Vývoj snížené sazby DPH od roku 1993 do roku 2014

1.1.1993 – 31.12.2007	1.1.2008 – 31.12.2009	1.1.2010. – 31.12.2011	1.1.2012 – 31.12.2012	1.1.2013 -
5 %	9 %	10 %	14 %	15 %

Zdroj: vlastní zpracování.

Jak tedy vyplývá z tabulky a také z § 47 ZDPH, základní sazbou DPH je v ČR sazba ve výši 21 % a snížená sazba ve výši 15 %, čímž jsou splněny podmínky dané Směrnicí o minimální výši sazby DPH.

2.8 Správa daně

Správu DPH v tuzemsku zajišťují celní úřady dle právních předpisů upravujících správu cla. Zdaňovacím obdobím je kalendářní měsíc. Pokud však obrat plátce nepřesáhl za

bezprostředně předcházející rok částku 10 000 000 Kč, může si plátce zvolit zdaňovací období – buď kalendářní měsíc nebo kalendářní čtvrtletí.

Pokud se zdaňovací období mění z kalendářního měsíce na kalendářní čtvrtletí plátce je povinen tuto změnu oznámit správci daně do konce měsíce ledna příslušného kalendářního roku.

Plátce daně je povinen do 25 dní po skončení zdaňovacího období povinen podat daňové přiznání k dani z přidané hodnoty dle § 136, odst. 4 daňového řádu. Daňové přiznání se podává na tiskopisu Ministerstva financí a podává se i v případě, kdy plátcí nevznikla žádná daňová povinnost. Určité subjekty mají povinnost daňové přiznání podávat pouze elektronicky. Dle § 101a podávají daňové přiznání elektronicky tyto subjekty: právnické osoby, fyzické osoby, jejichž obrat za bezprostředně předcházejících 12 měsíců překročí 6 milionů Kč a fyzické osoby, která má tu povinnost stanovenou zákonem.¹⁶

Daň je splatná ve lhůtě pro podání daňového tvrzení a tato lhůta nelze prodloužit.

Zrušení registrace může být dvojitý. Je to zrušení registrace na žádost plátce a v tomto případě je třeba splnit několik podmínek. Plátce byl plátcem jeden rok, za 12 bezprostředně předcházejících měsíců plátce nepřesáhl obrat ve výši jednoho milionu korun nebo uskutečňuje pouze plnění osvobozená bez nároku na odpočet daně, anebo přestal uskutečňovat ekonomické činnosti.

Druhým způsobem je zrušení z moci úřední, kdy správce daně zruší plátcí registraci v případě, kdy tento plátce přestal uskutečňovat ekonomické činnosti, neuskutečnil bez oznámení důvodu za bezprostředně předcházejících 12 po sobě jdoucích měsíců žádné plnění v rámci ekonomické činnosti nebo uskutečňuje pouze plnění osvobozená bez nároku na odpočet daně.

Od roku 2013 ZDPH také obsahuje § 106a, který v sobě zahrnuje tzv. institut nespolehlivého plátce.

Za nespolehlivého plátce se považuje takový plátce DPH, který závažným způsobem poruší své povinnosti vztahující se ke správě DPH. Mezi závažná porušení jsou považovány následující:

¹⁶ Dle Finanční správa (2014a).

- dochází k vyměření nebo doměření DPH v minimální výši 500 000 Kč,
- plátce se zapojil do obchodů, u kterých byl správcem daně z odůvodněné obavy vydán zajišťovací příkaz,
- u plátce DPH je po dobu minimálně 3 kalendářních měsíců po sobě jdoucích evidován nedoplatek na dani ve výši minimálně 10 mil. Kč,
- plátce porušil zákonem stanovené povinnosti, což mělo za důsledek neuznání plátce uplatňovaného nároku na odpočet dle daňového přiznání plátce a tento nárok na odpočet bude snížen o minimálně 500 000 Kč.

Z pohledu nespolehlivého plátce – dodavatele, jde o zveřejnění na internetu, že se jedná o nespolehlivého plátce a to znamená ztrátu důvěry od odběratelů. Také se mu automaticky mění zdaňovací období na kalendářní měsíc.

Každý odběratel, který obchoduje s nespolehlivým plátcem, automaticky ručí za zaplacenou daň správci daně. Odběratel má možnost vyhnout se ručení tím, že DPH zaplatí rovnou správci daně, je ale nutný dodavatelův písemný souhlas. Aby se odběratel tedy vyhnul dvojímu zaplacení DPH (dodavateli a potom správci daně za dodavatele), může využít § 109a ZDPH zvláštní způsob zajištění daně a zaplatit tedy rovnou na účet správce daně.

Správci daně takto odpadají administrativní záležitosti s vymáháním daňových pohledávek, ale odběratelům tohle značně komplikuje jejich obchody. Nyní si před uzavřením kontraktu musí odběratel ověřit, zda jeho potencionální dodavatel nepatří mezi nespolehlivé plátce a jestli ano a nechce se mu postupovat riziko ručení za daň, musí si vyhledat jiného dodavatele, což se jistě projeví zvýšením administrativních nákladů.

Daný institut by se měl vztahovat pouze na závažné porušení povinností, ve kterých lze předpokládat riziko daňových úniků. Pokud se tedy jedná o běžné a nezávažné porušení zákona, správce daně by neměl takovéto běžné prohřešky sankcionovat pomocí tohoto institutu.¹⁷

¹⁷ Více Finanční správa (2014b).

3 Přenesení daňové povinnosti

Režim přenesení daňové povinnosti se v tuzemsku od 1.4.2011 aplikuje na několik druhů plnění, která jsou vymezeny v podkapitole 3.1 Zvláštní režimy. Dále se režim přenesení daňové povinnosti aplikuje také v zahraničních stycích a to při poskytnutí služby osobou povinnou k dani v jiném členském státě pro jinou osobu povinnou k dani v jiném členském státě. Tato plnění jsou vymezena v kapitole 3.3 Režim přenesení daňové povinnosti v rámci EU.

Další službou, u které se tento režim od r. 2012 využívá a která je v praxi spojena s četnými problémy, je aplikace tohoto režimu u stavebních a montážních prací a z toho důvodu je jim v této kapitole věnován širší prostor, stejně jako je na ně více zaměřena praktická část.

3.1 Zvláštní režimy

Režim přenesení daňové povinnosti patří mezi tzv. zvláštní režimy, které uvádí ZDPH v hlavě III a to v § 88 – 92g. Přecházející kapitola řeší „klasický průběh“ DPH, tedy běžné uplatňování DPH, kdy při poskytnutí zdanitelného plnění dodavatel vystavuje daňový doklad odběrateli, odvádí daň na výstupu a na základě toho si odběratel může uplatnit daň na vstupu.

Zvláštní režimy jsou od tohoto odlišné. Nejde zde např. o typické vztahy mezi dodavateli a odběrateli, většinou je povinnost odvádět daň na výstupu na odběrateli, který zároveň případně nárokuje odpočet daně a údaje uvádí v evidenci pro účely DPH nebo se např. jinak stanovuje základ daně.

Zvláštní režimy se uplatňují při těchto plněních:

- poskytování elektronicky poskytovaných služeb (§ 88),
- cestovní služby (§ 89),
- obchodování s použitým zbožím, uměleckými díly, sběratelskými předměty a starožitnostmi (§ 90),
- nákup zboží za účelem jeho dalšího prodeje v nezměněném stavu (§ 91),
- investiční zlato (§ 92),
- režim přenesení daňové povinnosti (§ 92a),
- dodání zlata (§ 92b),
- dodání zboží uvedeného v příloze č. 5 ZDPH (§ 92c),

- obchodování s povolenkami na emise skleníkových plynů (§ 92d),
- poskytnutí stavebních nebo montážních prací (§ 92f).

Následující subkapitoly obsahují charakteristiku jednotlivých plnění, které podléhají režimu přenesení daňové povinnosti, dle § 92a ZDPH.

3.1.1 Dodání zlata

ZDPH v § 92b vymezuje definici zlata, kterou tato práce z důvodu jiného zaměření neuvádí. Mimo jiné se tento zvláštní režim použije také v případě investičního zlata, které je vyrobeno nebo přeměněno ze zlata.

U dodání zlata, s výjimkou České národní banky, se použije režim přenesení daňové povinnosti, jehož princip bude vymezen v následující části práce. Důvodem pro zavedení aplikace režimu přenesení daňové povinnosti je stejný jako u ostatních plnění, které podléhají režimu přenesení daňové povinnosti a tím je předcházení daňovým podvodům a únikům v oblasti DPH. Dle Směrnice se použití běžného režimu DPH na zlato považuje za závažnou překážku k jeho použití pro finanční investování. Zavedení režimu přenesení daňové povinnosti má sloužit k posílení mezinárodní konkurenceschopnosti trhu EU se zlatem.

Dle výše uvedeného vyplývá, že návrh na to, aby dodání zlata podléhalo režimu přenesení daňové povinnosti, vychází již ze Směrnice, je tedy součástí původního seznamu plnění, u kterých je dle Evropské komise (dále jen „Komise“) vysoké riziko náchylnosti k daňovým podvodům.

V původním seznamu figuruje také investiční zlato. ČR však na toto plnění neumožnila aplikovat režim přenesení daňové povinnosti, dle § 92 ZDPH však patří mezi zvláštní režimy (§ 92), takže se na něj neuplatňuje běžný princip DPH.

3.1.2 Dodání zboží uvedeného dle přílohy č. 5 ZDPH

Režim přenesení daňové povinnosti se kromě dodání zlata použije také u plnění, která jsou uvedeny v příloze č. 5 ZDPH v návaznosti na § 92c.

Mezi tato plnění obecně patří: struska, odpady, úlomky a odřezky z plastů či kaučuku, sběrový papír, kartón nebo lepenka, hedvábný odpad, odpad z vlny, odpad z jemných i tvrdých zvířecích chlupů, bavlněný a niťový odpad, použité nebo nové hadry, motouzy šňůry, atd., odpad z chemických vláken, skleněné střepy a jiné skleněné odpady, odpad a šrot

z drahých kovů, odpad a šrot ze železa nebo oceli a další odpad a šrot z jiných kovů a prvků. Mimo jiné se režim přenesení daňové povinnosti použije nejen při dodání, ale také při dodání po zpracování (např. čištění, leštění, lisování, štěpení, atd.).

Stejně jako předcházející dodání zlata, tak i dodání zboží uvedeného dle přílohy č. 5 k ZDPH, patří do původního výčtu plnění uvedených ve Směrnici, u kterých je možné uplatňovat režim přenesení daňové povinnosti. Od 1.4.2011 je aplikace tohoto režimu povolena i u emisních povolenek a původní seznam se tak rozšiřuje.

3.1.3 Obchodování s povolenkami na emise skleníkových plynů

I při obchodování s povolenkami na emise skleníkových plynů se použije režim přenesení daňové povinnosti a to dle § 92d ZDPH.

Rozšíření původního seznamu, který obsahuje jednotlivá plnění, u kterých si mohou členské státy zvolit, že jej budou zdaňovat dle režimu přenesení daňové povinnosti, přinesla Směrnice 2010/23/EU. Dle nového článku 199a, o který rozšiřuje původní Směrnice, si členské státy mohou do 30. 6. 2015 (tento termín je následující směrnici 2013/43/EU prodloužen) na dobu alespoň dvou let zvolit, že odvést daň musí příjemce u těchto plnění:

- převod povolenek na emise skleníkových plynů,
- převod jiných jednotek, které mohou provozovatelé používat pro plnění požadavků téže směrnice.

Obchodování s tímto typem zboží je předmětem zákona č. 383/2012 Sb., o podmínkách obchodování s povolenkami na emise skleníkových plynů. Dle Ministerstva životního prostředí je obchodování s emisními povolenkami nástroj motivující ke snižování produkce škodlivých skleníkových plynů. Zjednodušeně princip funguje tak, že daný podnik dostane určitý počet emisních povolenek, které znamenají maximální objem skleníkových plynů, které mohou vyprodukovat. Potřebují-li více, odkoupí emisní povolenky od jiného podniku, který jich má přebytek.

3.1.4 Poskytnutí stavebních nebo montážních prací

Od roku 2012 se režim přenesení daňové povinnosti použije také na poskytování stavebních a montážních prací, což znamená významnou změnu v uplatňování DPH. Tento režim se použije při poskytování stavebních prací, které odpovídají číselnému kódu Klasifikace produkce CZ-CPA (dle Českého statistického úřadu) 41 – 43 a tyto práce jsou

poskytovány jinému plátcí pro účely uskutečňování jeho ekonomické činnosti. Z toho vyplývá, že se tento režim rovněž nepoužije v případě poskytování pro neplátce DPH nebo v případě, kdy sám poskytovatel je neplátce.

Poskytování stavebních a montážních prací je mnohem více frekventované, než ostatní plnění, která podléhají systému přenesení daňové povinnosti, a proto mu bude v následujících kapitolách věnována větší pozornost, než ostatním režimům, u kterých se tento systém využívá.

Také poskytování stavebních a montážních prací je uvedeno v původním seznamu ve Směrnici, u kterých si členské státy mohou zvolit, zda u poskytování těchto služeb, budou aplikovat režim přenesení daňové povinnosti.

3.2 Režim přenesení daňové povinnosti v tuzemsku

Dne 1.1.2012 vešla v platnost novela zákona o dani z přidané hodnoty, která přinesla mimo jiné dvě významné změny. První z nich je zvýšení snížené sazby DPH z 10 % na 14 %¹⁸ a druhou novinkou je zavedení režimu přenesení daňové povinnosti u stavebních a montážních prací. Režim přenesení daňové povinnosti (§ 92a) se v současné době v tuzemsku uplatňuje u následujících plnění:

- dodání zlata,
- dodání zboží uvedeného v příloze č. 5 k ZDPH,
- obchodování s povolenkami na emise skleníkových plynů,
- poskytnutí stavebních nebo montážních prací.

U prvních třech zmíněných plnění se tento režim uplatňuje již od 1.4.2011, kdy ČR využila této možnosti zavedení dle Směrnice.

Účelem režimu přenesení daňové povinnosti – anglicky „reverse charge mechanism“, je přenesení daňové povinnosti z dodavatele na odběratele u zboží a služeb stanovených ZDPH. Na rozdíl od „běžného uplatňování“ DPH je daní na výstupu zatížen odběratel, nikoliv dodavatel.

K tomu, aby mohl být režim přenesení daňové povinnosti aplikován je zapotřebí splnit následující podmínky:

- místem plnění je tuzemsko,

¹⁸ V současnosti se uplatňuje snížená sazba daně ve výši 15 %.

- poskytovatel plnění je plátce DPH,
- příjemce plnění je plátce DPH,
- plnění je poskytnuto v rámci ekonomické činnosti.

Pokud, dle příspěvku č. 359/22.02.2012 Generálního finančního ředitelství (dále jen „GFŘ“), příjemce plnění poskytne poskytovateli plnění své DIČ, deklaruje tak, že vystupuje v postavení osoby povinné k dani, která použije plnění pro svou ekonomickou činnost a tím jsou splněny hned dvě z podmínek, jejichž splnění je třeba pro aplikaci režimu přenesení daňové povinnosti. Neposkytne-li DIČ, nepoužije se zvláštní režim a dodavatel odvádí daň na výstupu, k přenesení daňové povinnosti tedy nedochází.

Z uvedených podmínek vyplývá, že pokud jeden z účastníků plnění – poskytovatel či příjemce, nebude plátce DPH, režim přenesení daňové povinnosti se na dané plnění neaplikuje. Stejně tak, pokud místo plnění bude mimo tuzemsko (např. stavba budovy v jiném členském státě) režim nebude aplikován. A pokud je plnění poskytnuto např. pro soukromé potřeby příjemce, nebude tedy použito v rámci jeho ekonomických činností, režim se také neuplatní.

Pokud je plnění poskytnuto v rámci činnosti, která je osvobozená od daně, nemá to na aplikaci režimu žádný vliv. Jsou-li splněny podmínky pro jeho aplikaci, režim přenesení daňové povinnosti se použije a nárok na odpočet se uplatní podle toho, zda se bude jednat o činnost osvobozenou s nárokem na odpočet daně nebo neuplatní, bude-li se jednat o činnost osvobozenou bez nároku na odpočet daně. Případně se uplatní nárok na odpočet v krácené výši, pokud se bude jednat částečně o činnost osvobozenou s nárokem na odpočet daně a částečně o činnost osvobozenou bez nároku na odpočet daně.

Je-li plnění poskytnuto pro smíšené účely – to znamená z části použito pro ekonomickou činnost a z části pro soukromou potřebu, na celé plnění se režim přenesení daňové povinnosti použije, avšak nárok na odpočet je možné uplatnit pouze v poměrné části.

Jaký je tedy princip režimu přenesení daňové povinnosti? Tento režim se používá mezi plátcí DPH v tuzemsku, je-li místem plnění tuzemsko, při zdanitelných plnění, které jsou využívány pro ekonomickou činnost.

Při použití tohoto režimu poskytovatel plnění uskuteční plnění za úplatu bez daně, na

daňovém dokladu tedy bude částka bez daně a dodatek, že „daň odvede zákazník“. Naopak příjemce plnění je daň povinen vypočítat, doplnit ji do evidence pro daňové účely (legislativní změna od r. 2013), přiznat a zaplatit a to ke dni uskutečnění zdanitelného plnění. Je-li toto plnění použito pro jeho zdanitelná plnění, může si uplatnit nárok na odpočet daně.

Pokud poskytovatel plnění poskytne plnění neplátcí DPH nebo plátcí daně, který daně plnění použije pro soukromé účely či obci, která plnění použije pro veřejnoprávní činnost a tento plátcé daně nebo obec neposkytnou své DIČ, vystaví poskytovatel plnění klasický daňový doklad, na kterém bude uvedena i sazba daně společně s její výší a dodavatel daň přizná a zaplatí.

3.2.1 Vedení evidence v režimu přenesení daňové povinnosti

Při uplatňování režimu přenesení daňové povinnosti má poskytovatel plnění i příjemce plnění povinnost vést za každé zdaňovací období evidenci pro daňové účely. Oba tito plátcí výpis z této evidence předkládají správci daně ve lhůtě pro podání daňového přiznání, které se podává do 25. dne po skončení zdaňovacího období. Tento výpis se podává pouze elektronicky. Formát a struktura výpisu z evidence pro daňové účely je stanovena pokynem D-4 GFŘ, který stanovuje následující strukturu:

- DIČ odběratele/příjemce plnění a DIČ dodavatele/poskytovatele plnění,
- kód předmětu plnění,
- datum uskutečnění zdanitelného plnění,
- základ daně (uvádí se za každé zdanitelné plnění zvlášť),
- rozsah plnění (s výjimkou stavebních a montážních prací).
- Dle pokynu D-4 lze také využít službu „Elektronická podání pro daňovou správu (EPO)“, která umožňuje vytvořit a uložit soubor ve stanoveném formátu a struktuře a následně jej odeslat správci daně do datové schránky.¹⁹

Elektronický výpis z evidence pro daňové účely lze správci daně doručit následujícími způsoby:

- datovou zprávou prostřednictvím Daňového portálu české daňové správy – s uznávaným elektronickým podpisem,
- datovou zpravu prostřednictvím Daňového portálu, bez uznávaného elektronického podpisu, je-li toto podání správcem do 5 dnů potvrzeno písemně,

¹⁹ Dle Finanční správa (2014c).

- datovou zprávou do datové schránky.

Kódy předmětu plnění, které se uvádí v evidenci pro daňové účely jsou tyto:

- 1 pro zlato,
- 2 pro povolenky na emise skleníkových plynů,
- 4 pro stavební a montážních práce,
- 5 pro zboží uvedené v příloze č. 5.

3.2.2 Daňové doklady

Dle § 29 ZDPH jsou základními náležitostmi daňového dokladu následující:

- označení osoby, která uskutečňuje plnění,
- její DIČ,
- označení osoby, pro kterou se plnění uskutečňuje,
- její DIČ (bylo-li jí přiděleno),
- evidenční číslo daňového dokladu,
- rozsah a předmět plnění,
- den vystavení daňového dokladu,
- den uskutečnění plnění, případně den přijetí úplaty (pokud kde dni přijetí úplaty vznikla povinnost přiznat daň nebo přiznat uskutečnění plnění, pokud se liší ode dne vystavení daňového dokladu),
- jednotková cena bez daně a slevu, není-li obsažena v jednotkové ceně,
- základ daně,
- sazbu daně,
- výši daně (v české měně),
- jedná-li se o plnění osvobozené,
- je-li osobou povinnou přiznat daň osoba, pro kterou je plnění uskutečněno.

K 1. 1. 2013 byly do ZDPH zavedeny změny vyplývající ze Směrnice Rady 2010/45/EU, kterou se mění základní Směrnice, pokud jde o pravidla fakturace.

Daňový doklad je dle § 26 ZDPH písemnost, která splňuje podmínky stanovené v tomto zákoně a může mít písemnou nebo elektronickou podobu. Obě tyto podoby – jak písemná, tak elektronická, jsou si rovny.

Směrnice 2010/45/EU vyžaduje, aby příjemce plnění souhlasil s použitím elektronického

daňového dokladu.

Daňový doklad musí také obsahovat některé další údaje, jako jsou:

- odkaz na příslušné ustanovení ZDPH, případně předpis EU nebo jiný údaj, který uvádí, že plnění je osvobozeno od daně,
- „vystaveno zákazníkem“, je-li zákazník zmocněn k vystavení daňového dokladu,
- „daň odvede zákazník“, je-li osoba, příjemce plnění, povinen přiznat daň.

Právě část, „daň odvede zákazník“ se týká režimu přenesení daňové povinnosti a používá se od zavedení Směrnice 2010/45/EU. Poskytovatel plnění vystaví daňový doklad, bez sazby daně a jejího vyčíslení, s dodatkem, že daň odvede zákazník. Do roku 2013 platila povinnost pro příjemce plnění, který po obdržení daňového dokladu na něj musel doplnit sazbu daně a její výši, tato povinnost vyplývá ze Směrnice z článku 203, dle kterého je DPH povinná odvést každá osoba, která uvede tuto daň na faktuře.

V současnosti systém funguje tak, že poskytovatel plnění daňový doklad vystaví dle stejných pravidel – čili bez sazby daně a její výše, což dle § 29 je možné v případě, kdy je osobou povinnou přiznat daň osoba, pro kterou je plnění uskutečněno, příjemce plnění jej obdrží, nic na něj ale nedoplňuje v souladu s § 34 ZDPH, dle kterého je neporušenost obsahu daňového dokladu dodržena v případě, že obsah daňového dokladu dle ZDPH nebyl měněn. Odběratel výši daně doplní pouze do evidence vedené pro daňové účely, odvede ji a zodpovídá za její správnost.

Povinností poskytovatele plnění je tedy do 15. dnů ode dne, kdy vznikla povinnost přiznat daň nebo uskutečnění plnění, vystavit daňový doklad bez výše zmíněných náležitostí, které příjemce plnění dopočítá a doplní do evidence pro daňové účely. Po splnění těchto povinností a úhradě daně na výstupu, vzniká odběrateli nárok na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění.

Dalším dokladem, který se v běžném obchodním styku používá je zjednodušený daňový doklad. Jeho vystavování se řídí § 30 ZDPH.

Zjednodušený daňový doklad lze vystavit na celkovou částku nepřesahující 10 000 Kč.

Oproti daňovému dokladu nemusí obsahovat následující náležitosti:

- označení příjemce plnění,

- DIČ této osoby,
- jednotkovou cenu bez daně a slevu, není-li obsažena v jednotkové ceně,
- základ daně,
- výši daně (pokud neobsahuje výši daně, musí obsahovat částku celkem).

Zjednodušený daňový doklad nelze vystavit při aplikaci režimu přenesení daňové povinnosti.²⁰

3.2.3 Stavební a montážní práce

Další plnění, která podléhají režimu přenesení daňové povinnosti, jsou stavební a montážní práce, které odpovídají číselnému kódu Klasifikace produkce CZ-CPA 41-43, který je platný od 1. 1. 2008.²¹

Vysvětlivky jednotlivých kódů:

- CZ-CPA 41 zahrnuje budovy a jejich výstavu, služby developerských subjektů v oblasti bytových a nebytových stavebních projektů,
- CZ-CPA 42 zahrnuje inženýrské stavby, jejich výstavbu a služby developerských subjektů v oblasti inženýrského stavitelství,
- CZ-CPA 43 zahrnuje specializované stavební práce (např. demoliční, průzkumné, izolační, zednické a další).

Stavební a montážní práce se považují za poskytnutí služby dle § 14 ZDPH. Datum uskutečnění zdanitelného plnění je dnem poskytnutí nebo dnem vystavení daňového dokladu a to tím dnem, který nastal dříve. Tato plnění jsou nejčastěji poskytována jako smlouva o dílo, kdy se zdanitelné plnění považuje za uskutečněné dnem převzetí a předání díla nebo jeho dílčí části.

Režim přenesení daňové povinnosti u stavebních a montážních prací je relativně novým principem a od začátku s jeho uplatňováním vznikají problémy. Největším problémem je především rozdílný pohled odběratele a dodavatel na dané plnění, kdy jeden jej považuje za plnění, které odpovídá určitému číselnému kódu CZ-CPA a tudíž se aplikuje režim přenesení daňové povinnosti, zatímco druhý toto plnění považuje za plnění, které nepodléhá režimu.

²⁰ Dle Benda a Exnerová (2013).

²¹ Více dle Český statistický úřad (2014).

Pokud dojde k porušení režimu přenesení daňové povinnosti a poskytovatel plnění uvede na daňový doklad daň za výstupu, nemůže si příjemce uplatnit nárok na odpočet daně, protože tato daň není stanovena v souladu se ZDPH.

Pokud jsou splněny následující podmínky, uplatní se režim přenesení daňové povinnosti:

- místem plnění je tuzemsko,
- poskytovatel i příjemce plnění jsou českými plátcí daně,
- příjemce využije plnění v rámci své ekonomické činnosti,
- poskytnuté plnění je stavební a montážní prací zařazenou do kódu CZ-CPA 41 – 43.

Za stavební a montážní práce jsou zpravidla považovány takové práce, které jsou spojené s výstavbou nové stavby, v případě dokončených staveb práce spojené s jejich rekonstrukcí, modernizací, rozšířením, práce spočívající v dalších stavebních úpravách nebo opravách.

Se změnou dokončené stavby souvisí i další pojmy, které definuje zákon č. 183/2006 Sb., o územním plánování a stavebním řádu (dále jen „stavební zákon“) v § 2. Změnou dokončené stavby se rozumí:

- nástavba, kterou se stavba zvyšuje,
- přístavba, kterou se stavba půdorysně rozšiřuje a která je propojena s dosavadní stavbou,
- stavební úprava, při které se zachovávají původní parametry budovy, a také zateplení pláště stavby.

Další pojmy související se změnou dokončené stavby vymezuje § 33 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů:

- modernizací se rozumí rozšíření vybavenosti nebo použitelnosti majetku,
- rekonstrukcí se rozumí zásahy do majetku, které mají za následek změnu jeho účelu nebo technických parametrů.

Opravou se rozumí odstraňování účinků částečného fyzického opotřebení nebo poškození. Zatímco údržba spočívá v činnostech, kterými se zpomaluje fyzické opotřebení majetku, odstraňují se drobnější závady za účelem prevence proti opravám.

U stavebních a montážních prací není rozhodující, zda jsou poskytovány v subdodávkách

(jednotlivé části či práce jsou prováděny více, než jedním dodavatelem) nebo jediným generálním dodavatelem. Důležité je sledovat, zda jsou splněny jednotlivé podmínky pro aplikaci režimu přenesení daňové povinnosti, které jsou vymezeny výše a zda se jedná o plnění vymezené v § 92e. Pokud tyto podmínky jsou splněny, režim se aplikuje.

Z téhož paragrafu odst. 2 ZDPH vyplývá, že pokud poskytovatel plnění stavebních nebo montážních prací použije k tomu plnění režim přenesení daňové povinnosti, odběratel výši daně doplní do evidence pro daňové účely a má se za to, že toto zdanitelné plnění podléhá režimu přenesení daňové povinnosti. Jinými slovy je možné také říct, že pokud poskytovatel plnění uvede na faktuře, že daň odvede zákazník, má se za to, že se jedná o režim přenesení daňové povinnosti. Toto ustanovení zákona je posun vpřed při řešení problémů mezi poskytovateli a příjemci plnění, kteří se v praxi častokrát nemohli shodnout, zda dané plnění podléhá režimu či nikoliv.

V případě, že jsou kromě stavebních a montážních prací, které podléhají režimu přenesení daňové povinnosti, poskytována i další plnění, které nelze zařadit pod kód klasifikace produkce CZ-CPA 41 – 43, vyvstává problém, jak uplatnit DPH u těchto plnění.

Dle judikatury Soudního dvora EU lze postupovat dvěma způsoby a to dle toho, zda jde o jediné nerozdělitelné plnění nebo o souborné plnění.

V případě jediného nerozdělitelného plnění jde o dvě nebo více dílčích plnění poskytnutých osobou povinnou k dani, která jsou tak těsně spojena, že tvoří jedno nerozdělitelné plnění, jehož rozdělení by bylo umělé. Z toho vyplývá, že se režim aplikuje na všechna tato plnění, tvořící jedno nedělitelné plnění.

O souborné plnění se jedná, pokud je jedno z plnění hlavní plnění a jiné pouze nesamostatné vedlejší plnění, které nebylo samo o sobě zákaznickovým účelem. Pro toto vedlejší plnění potom platí, že se řídí daňovým režimem plnění hlavního.²²

Základ daně se v případě stavebních a montážních prací stanovuje obdobně jako u ostatních plnění – dle § 36, to znamená, že součástí základu daně jsou vedlejší služby, případně i použitý materiál či stroje a zařízení, která se od budovy zabudují nebo zamontují.

Povinnost přiznat daň z přijaté zálohy se v režimu přenesení daňové povinnosti nepoužije, takže se záloh neodvádí DPH.

²² Dle Hušáková a Matějková (2013).

3.3 Režim přenesení daňové povinnosti v EU

Před rokem 2011 se s režimem přenesení daňové povinnosti setkávali plátcí pouze při obchodování v rámci mezinárodního obchodu a to při poskytování služeb od osoby registrované k dani v jiném členském státě nebo od zahraniční osoby povinné k dani (tzn. osoba neusazená v EU, obdoba plátce ve třetí zemi) nebo naopak při jejím poskytování pro tyto osoby.

Kromě vyjmenovaných případů obchodního styku v tuzemsku se přenesení daňové povinnosti aplikuje i v obchodním styku mezi osobami povinnými k dani v členských státech EU. Povinnost přiznat a zaplatit daň je tedy na odběrateli, na příjemci plnění.

Stejně jako u tuzemské aplikace režimu, je důležité, aby obě osoby účastníci se obchodního vztahu – tedy příjemce i poskytovatel plnění, byli plátcí daně.

Poskytovatel služby, osoba povinná k dani v jiném členském státě, který poskytuje služby jiné osobě povinné k dani do jiného členského státu, poskytne službu a vystaví fakturu, daňový doklad příjemci plnění. Daňový doklad je uveden na částku, kterou poskytovatel plnění požaduje za službu s uvedením dodatku, že „daň odvede zákazník“. Příjemce služby daňový doklad nedoplňuje, jak tomu bylo před r. 2013. Vypočítanou DPH dle platné sazby doplní v evidenci pro účely DPH. Daň na výstupu vypočte, přizná a odvede a zároveň mu v souladu s § 72 ZDPH vzniká nárok na odpočet daně z tohoto přijatého zdanitelného plnění.

Je-li poskytovatelem služby český plátce nebo identifikovaná osoba, má následující povinnosti:

- přiznat uskutečnění tohoto plnění dle § 24a a to datu uskutečnění plnění nebo ke dni přijetí úplaty a to ke dni, který nastane dříve, přičemž se plnění považuje za uskutečněné dnem poskytnutí služby,
- na daňový doklad musí uvést sdělení, že „daň odvede zákazník“,
- uvést toto poskytnutí služby do daňového přiznání a také do souhrnného hlášení.

ZDPH v § 24a v odst. 3 uvádí, že v případě, kdy je služba s místem plnění mimo tuzemsko, dle § 9, u níž má plátce nebo osoba identifikovaná k dani povinnosti podat souhrnné hlášení, poskytována po dobu delší, než 12 kalendářních měsíců a během tohoto období nedojde k přijetí úplaty, datum uskutečnění zdanitelného plnění připadá na poslední den každého kalendářního roku.

Pořizovatel, který je osoba povinná k DPH v jiném členském státě, má následující povinnosti:

- DPH si v příslušné sazbě dle legislativy daného členského státu vypočítat,
- daň na výstupu přiznat prostřednictvím daňového přiznání,
- vypočtenou daň odvést a případně si může uplatnit nárok na odpočet.

V opačném případě, tedy kdy je příjemcem služby český plátce a poskytovatelem služby je osoba registrovaná k dani v jiném členském státě, se použije stejný postup – český plátce vypočítá daň dle ZDPH, uhradí ji a zároveň si nárokuje daň na vstupu.

Režim přenesení daňové povinnosti je v tomto případě zřejmý. Na rozdíl od „klasického“ uplatňování DPH je povinnost přiznat a zaplatit daň na příjemci plnění, nikoliv na jeho poskytovateli.

Principem tohoto mechanismu při obchodování v rámci EU je skutečnost, že se místo plnění přesunuje do státu spotřeby a stejně tak i zdanění tohoto plnění.

3.3.1 Souhrnné hlášení

Dle § 102 ZDPH je plátce povinen podat souhrnné hlášení, pokud uskuteční následující plnění:

- dodání zboží do jiného členského státu osobě registrované k dani v jiném členském státě,
- přemístění obchodního majetku do jiného členského státu,
- dodání zboží kupujícímu při zjednodušeném postupu při dodání zboží v rámci EU formou třístranného obchodu (§ 17 ZDPH), pokud je plátce prostřední osobou v tomto obchodu,
- poskytnutí služby s místem plnění v jiném členském státě, dle základního pravidla dle § 9 (B2B), pokud je povinen přiznat daň příjemce služby.

Souhrnné hlášení nepodávají pouze plátcí. Povinnost podávat souhrnné hlášení má také identifikovaná osoba, pokud uskutečnila poskytnutí služby s místem plnění v jiném členském státě dle základního pravidla stanovení místa plnění při poskytnutí služby osobě povinné k dani dle místa, kde má tato osoba sídlo či provozovnu. Toto se nevztahuje na poskytnutí služby, které je v jiném členském státě osvobozeno od daně, osobě registrované k dani v jiném

členském státě, pokud je povinen přiznat daň příjemce služby.

Pokud plátce uskutečňuje pouze plnění – poskytnutí služby s místem plnění v jiném členském státě, dle základního pravidla, podává souhrnné hlášení společně s daňovým přiznáním ve lhůtě pro podání daňového přiznání. Pokud však takovýto plátce v průběhu kalendářního čtvrtletí uskuteční jiné plnění, které se hlásí prostřednictvím souhrnného hlášení (tedy jiné, než poskytnutí služby s místem plnění v jiném členském státě, dle základního pravidla), vzniká plátcovi povinnost v tomto kalendářním čtvrtletí za měsíce, které předcházejí kalendářnímu měsíci, ve kterém došlo k uskutečnění tohoto jiného plnění, podat souhrnné hlášení za každý kalendářní měsíc tohoto čtvrtletí.

Takovéto souhrnné hlášení se podává do 25. dnů po skončení kalendářního měsíce, ve kterém došlo k uskutečnění jiného plnění, než poskytnutí služby s místem plnění v jiném členském státě, dle základního pravidla. Plátce pak musí každý kalendářní měsíc do konce roku podávat souhrnné hlášení.

Z uvedeného vyplývá, že do souhrnného hlášení se uvádí pouze plnění, která probíhají v rámci obchodování v EU, mezi osobami povinnými k dani v jednotlivých členských státech a pokud jde o výše vyjmenovaná plnění. Do souhrnného hlášení uvádí tato plnění dodavatel, který je jinému plátce poskytne, nikoliv odběratel neboli příjemce plnění.

Souhrnné hlášení lze podat pouze elektronicky a pro jeho podání platí stejná pravidla jako pro podání výpisu z evidence pro daňové účely u režimu přenesení daňové povinnosti.

Podává se do 25. dne po skončení kalendářního měsíce, případně do 25. dne po skončení kalendářního čtvrtletí.

3.4 Historie vzniku režimu přenesení daňové povinnosti

Evropská komise se neustále snaží přijít na vhodný způsob pro efektivní fungování jednotného vnitřního trhu. Nesporně jednou z cest, jak tohoto cíle dosáhnout, je daňová politika.

Významným problémem současnosti, který se Komise snaží odstranit, jsou daňové úniky v oblasti DPH, které se dějí především prostřednictvím tzv. kolotočových podvodů („carousel nebo missing trader frauds“) jinak také podvody chybějícího obchodníka.

Jedná se o dodávky zboží či poskytnutí služeb, které následují řetězovitě za sebou, v jednom místě řetězce plátců daně není daň odvedena, plátce, který má daň odvést, přestane existovat a není možné jej dopátrat. Aby se jednalo o kolotočový podvod musí probíhat alespoň ve dvou členských státech EU.

Zjednodušeně kolotočový podvod vypadá takto: Společnost A v členském státě A dodá zboží nebo poskytne službu společnosti B v členském státě B. Toto dodání zboží je dle obecných principů DPH osvobozeno s nárokem na odpočet DPH. Společnost B přiznává daň na výstupu a zároveň uplatňuje nárok na odpočet daně. Společnost B toto zboží dále prodává společnosti C v členském státě B, tedy ve stejném členském státě, ve kterém sídlí společnost B. Dodání zboží od společnosti B pro společnost C je vnitrostátní dodávkou a daň na výstupu odvádí společnost B. Společnost B však daň na výstupu neodvede a zmizí, přestane existovat.

Kolotočový podvod nastane v okamžiku, kdy společnost C bude deklarovat osvobození plnění společnosti A (do jiného členského státu) a uplatňovat nárok na odpočet daně, zatímco společnost A bude opět dodávat zboží společnosti B. Společnost B v tomto teoretickém příkladu figuruje právě jako „missing trader“ čili hlavní aktér podvodu.²³

Při těchto podvodech se jedná o velmi vysoké částky. Nelze je ovšem dostatečně kvantifikovat. Dle Komise některé členské státy odhadují ztráty svých příjmů až ve výši 10 % čistých příjmů z DPH.²⁴ Jak již bylo zmíněno, jedním ze způsobů, jak zamezit kolotočovým podvodům a nejen jim, je změna oproti klasickému uplatňování DPH a to tak, že se daňová povinnost přenáší z poskytovatele plnění na jeho příjemce. Takovéto přenesení by pak mělo eliminovat problém chybějícího obchodníka.

Podvody v oblasti DPH vznikají nejen při intrakomunitárních plněních, ale také v rámci obchodování v rámci jednoho státu. Jedná se podobný princip jako u kolotočových podvodů. Plátce A poskytne službu Plátcí B. Plátce B uhradí fakturu včetně fakturované DPH, kterou za něj musí Plátce A odvést. Plátce A však daň neodvede a zmizí. Plátcí B vzniká nárok na odpočet daně, který si nárokuje prostřednictvím daňového přiznání. Na jedné straně daň nebyla odvedena, na druhé straně je ale nárokován odpočet daně. Způsobem, jak zamezit těmto podvodům v oblasti DPH je tuzemský režim přenesení daňové povinnosti, to znamená, že se povinnost přiznat a zaplatit daň přesouvá z poskytovatele plnění na jeho příjemce.

²³ Více dle Šíroký (2013).

²⁴ Dle Evropská Komise (2014c).

Komise zveřejnila dne 13. 8. 2007 tzv. konzultační dokument pod názvem Možné představení reverse charge u DPH – dopady na podniky.²⁵ Dokument v sobě zahrnuje vysvětlení principu přenesení daňové povinnosti a stanovuje také jednotlivé podmínky pro aplikaci tohoto režimu. Důležitou podmínkou je, aby oba obchodníci – tedy i poskytovatel i příjemce plnění, byli plátcí DPH dle tuzemských předpisů. Pro kontrolu slouží výpis z evidence pro daňové účely, kde se identifikuje druhý plátce/obchodník. Dokonce se zamýšlelo i o speciálním „DIČ“ pro potřeby reverse charge, od tohoto se nakonec upustilo.

Komise si již při zavádění tohoto režimu uvědomovala možné problémy, které režim přenesení daňové povinnosti představuje. Mezi ně patří např. struktura a forma hlášení o těchto obchodech (v ČR je to výpis z evidence pro daňové účely), identifikace zákazníka, dopad na peněžní toky a další.

Komise si uvědomovala, že zavedení režimu přenesení daňové povinnosti, je krok do neznáma, a proto už i v tomto dokumentu apelovala na jednotlivé podnikatele a podniky, aby ohodnotili tento systém a to v několika kategoriích. Jednotlivé ekonomické subjekty, které již aplikovaly režim přenesení daňové povinnosti na určité plnění, ve své hodnotící zprávě měly uvést hodnocení v těchto oblastech:

- vliv na administrativní náklady,
- dopad na peněžní toky,
- dopad na zahraniční konkurenceschopnost,
- případné další dopady (např. na zisk).

Možnost zavedení režimu přenesení daňové povinnosti zavádí Směrnice v článku 193, dle kterého je daň povinna odvést osoba povinná k dani uskutečňující zdanitelné dodání zboží nebo poskytnutí služby s výjimkou případů, kdy daň odvádí jiná osoba dle článků 194 – 199 a článku 202. Článek 199 obsahuje původní výčet plnění, u kterých si členské státy mohou zvolit, že u nich budou aplikovat režim přenesení daňové povinnosti.

Komise si ještě před vydáním svého konzultačního dokumentu, v němž představuje režim přenesení daňové povinnosti a apeluje na ty, kteří jej aplikují na daná plnění, aby vyhodnotili

²⁵ Více dle Evropská Komise (2014d).

využívání tohoto režimu, nechala vypracovat studii od mezinárodní poradenské firmy PricewaterhouseCoopes týkající se právě režimu přenesení daňové povinnosti.

Tato společnost zkoumala dopady aplikace režimu přenesení daňové povinnosti na vzorku 20 firem ze 4 členských států EU. Mezi tyto členské státy patřily – Maďarsko a Velká Británie, které předtím nepoužívaly režim přenesení daňové povinnosti a naopak Nizozemsko a Belgie, které tento režim již používaly.

Studie zkoumala dva scénáře:

- první scénář spočívá v aplikaci režimu přenesení daňové povinnosti pouze při částce na faktuře přesahující 5 000 EUR, každému, koho se obchod týče, musí být přiděleno speciální reverse charge číslo a hlášení o obchodech musí být vyplňováno denně, zatímco
- druhý scénář spočívá buď v aplikaci v případě, že částka na faktuře přesáhne 5 000 EUR či 40 000 EUR za jednoho zákazníka za měsíc, v tomto scénáři se také zavádí povinnost speciálního reverse charge čísla a hlášení obchodech stačí vyplňovat měsíčně v celkových částkách za jednoho zákazníka.

Dle studie zavedení režimu přenesení daňové povinnosti způsobuje nárůst administrativních nákladů a to jak jednorázových, tak i těch opakovaných. Jednorázové jsou způsobeny především pořízováním nových softwarů, specializovaných na reverse charge a ty opakované jsou spojeny především s manuálními intervencemi a zkoumáním, zda se jedná o režim přenesení daňové povinnosti a také s kontrolami jednotlivých faktur. Reverse charge se nevyužívá na veškerý obchod, jen na některá plnění a z toho důvodu jsou počáteční náklady vysoké, protože nedochází k jejich „rozředění“ vysokým množstvím obchodů.

Dále je dle studie nejvyšší nárůst nákladů způsoben vyplňováním hlášení o plněních poskytnutých v režimu přenesení daňové povinnosti, při přípravě a kontrole denních hlášení. Je zde velký prostor pro chyby – zejména u malých a středních podniků, které nemají dostatek prostředků na předělání jejich IT systému tak, aby odpovídal potřebám reverse charge a musí tedy vše dělat manuálně. Mezi další náklady patří například náklady spojené se školením personálu a další.

Další oblastí, kterou Komise považuje za rizikovou a zajímají ji dopady na ni, je dopad na peněžní toky. Pro malé a střední podniky se jedná spíše o negativní dopad na peněžní toky,

zatímco pro velké firmy většinou pozitivní, ale nelze stanovit nějaké obecné pravidlo. Z jiných studií naopak vyplývá nulový dopad na peněžní toky.

Režim přenesení daňové povinnosti, dle vzorku 20 firem studovaných v rámci této studie, obecně nemá dopad na zahraniční obchod.

Mezi jiné dopady firmy často uváděly problém se sledováním částek faktur tak, aby byl správně stanoven postup při uplatňování DPH. Podle zkoumaných firem musí existovat jiný a lepší způsob pro zamezení kolotočových podvodů.²⁶

3.5 Směrnice Rady 2010/23/EU

Touto směrnicí se mění Směrnice 2006/112/ES, pokud jde o volitelné a dočasné používání mechanismu přenesení daňové povinnosti ve vztahu k poskytnutí některých služeb s vysokým rizikem podvodů.

Na zavedení této směrnice mají vliv neustálé podvody v oblasti DPH vedoucí k daňovým únikům v členských státech, kterým se orgány EU snaží zabránit. Tato směrnice rozšiřuje Směrnicí o společném systému DPH a týká se režimu přenesení daňové povinnosti. Dle této směrnice by mělo být členským státům dočasně povoleno používat mechanismu přenesení daňové povinnosti.

Tato směrnice stanoví, že DPH je povinna odvést každá osoba povinná k dani uskutečňující plnění zahrnující zdanitelné dodání zboží nebo poskytnutí služby. V případě přeshraničních plnění a některých domácích vysoce rizikových odvětví – jako je stavebnictví či oblast odpadů se však předpokládá přenesení povinnosti odvést daň na příjemce zboží či služby.

Touto směrnicí je také rozšířen okruh plnění, které si členské státy mohou zvolit jako plnění, která podléhají režimu přenesení daňové povinnosti. Jak bylo zmíněno výše, toto rozšíření se vztahuje na obchod s povolenkami na emise skleníkových plynů. Směrnice seznam plnění, u kterých je možno využívat zavedení reverse charge, rozšířila pouze o obchod s povolenkami, protože byla nutná rychlá reakce na podvody v tomto odvětví.

Dále tato směrnice obsahuje doporučení pro členské státy – na vypracování hodnotící zprávy o používání reverse charge, aby bylo možné posoudit jeho účinnost. Používání režimu

²⁶ Více dle Evropská Komise (2014e).

přenesení daňové povinnosti je totiž dočasné, původně dle této směrnice do 31.12.2015, ale tato lhůta je prodloužena následující směrnicí 2013/43/EU do 31.12.2018.

3.6 Směrnice Rady 2013/42/EU

Touto směrnicí se mění směrnice 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty, pokud jde o mechanismus rychlé reakce proti podvodům v oblasti DPH.

Evropská komise prostřednictvím této směrnice konstatuje, že daňové podvody v oblasti DPH vedou ke značným rozpočtovým ztrátám a mají dopad na podmínky hospodářské soutěže a tím i na fungování jednotného vnitřního trhu. V důsledku využívání elektronických prostředků se v poslední době zvýšila míra daňových podvodů, protože tyto prostředky usnadňují rychlé nezákonné obchodování.

Dle článku 395 Směrnice může Komise povolit kterémukoliv členskému státu zavedení zvláštního opatření odchylovajícího se od Směrnice za účelem zjednodušení výběru daně či zamezení daňovým únikům. Komise tak povoluje na základě žádosti členského státu, která je podložena potřebnými údaji. Pokud pro Komisi nejsou tyto podklady postačující, do dvou měsíců od přijetí žádosti kontaktuje příslušný členský stát a požádá jej o dodatečné údaje. Poté, co má k dispozici všechny potřebné údaje, uvědomí příslušný členský stát. Nejpozději do tří měsíců od oznámení Komise předloží Radě příslušný návrh. Celý tento proces nesmí trvat déle, než osm měsíců.

Teprve na základě tohoto návrhu Rada po několika měsících od prvního podání žádosti členského státu tuto žádost projednává.

Právě v reakci na tento zdlouhavý proces byla zavedena směrnice 2013/42/EU, která zavádí nový článek 199b, dle kterého členský stát, který chce zavést tzv. mechanismus rychlé reakce proti podvodům v oblasti DPH (neboli přenesení daňové povinnosti u určitého druhu plnění z poskytovatele plnění na jeho příjemce), předloží Komisi prostřednictvím standardizovaného formuláře svou žádost a zároveň ji zašle ostatním členským státům. Zároveň se žádostí členský stát poskytne i informace týkající se dotčeného odvětví, druhu podvodů a důvody naléhavé nutnosti a mj. také důsledky v podobě značných a nenapravitelných finančních ztrát. V případě, že informace nejsou pro Komisi dostačující, Komise požádá členský stát do dvou týdnů o dodatečné informace. Lhůta se tedy zkracuje ze

dvou měsíců na dva týdny.

Jakmile jsou Komisi k dispozici veškeré potřebné informace, informuje o tom členské státy včetně členského státu, který o zvláštní opatření žádá. Pokud má námitky vůči zvláštnímu opatření, musí do jednoho měsíce vypracovat negativní stanovisko a informovat o něm dotýčný členský stát a také výbor pro DPH. Pokud Komise nemá vůči zvláštnímu opatření námitky, do jednoho měsíce tuto skutečnost potvrdí členskému státu i výboru pro DPH a členský stát může toto zvláštní opatření přijmout ode dne přijetí potvrzení Komise.

3.7 Směrnice Rady 2013/43/EU

Touto směrnicí se mění směrnice 2006/112/EU o společném systému daně z přidané hodnoty, pokud jde o volitelné a dočasné používání mechanismu přenesení daňové povinnosti ve vztahu k dodání některého druhu zboží a poskytnutí některých služeb s vysokým rizikem podvodů.

Původní režim přenesení daňové povinnosti se týkal pouze výše vyjmenovaných plnění. Zřejmě vzhledem k osvědčenosti využívání režimu přenesení daňové povinnosti proti podvodům v oblasti DPH, tato směrnice rozšiřuje původní výčet ze Směrnice 2006/112/EHS a směrnice 2010/23/EU, která tento výčet rozšířila o obchod s povolenkami na emise skleníkových plynů. Mezi plnění, která se vyznačují vysokou mírou podvodů patří dle této směrnice i následující:

- dodání plynu a elektřiny,
- poskytování telekomunikačních služeb,
- dodání herních konzolí, tabletů a laptopů,
- dodání obilovin, technických plodin, včetně olejnatých semen a cukrové řepy,
- dodání surových či polozpracovaných kovů, včetně drahých kovů.

Dále směrnice uvádí, že se státy dle vlastních zkušeností s podvody v daných oblastech, samy rozhodnou, u kterých plněních budou režim přenesení daňové povinnosti uplatňovat. Výčet plnění, u kterých je dle Komise zvýšené riziko podvodů u DPH je obsahem přílohy č. 1 k této práci. Nicméně dle této směrnice si členské státy mohou samy zvolit i jiné plnění, které není v jednotlivých směrniciích obsaženo. ČR již před prvním zavedením režimu přenesení daňové povinnosti v roce 2011 navrhovala uplatňování tohoto režimu i u dodání pohonných

hmot nad určité množství (původní návrh zněl nad 1 500 l), ale Komise tuto výjimku pro ČR neschválila.

Směrnice 2013/43/EU a směrnice o společném systému DPH stanovují pouze možnost uplatnění režimu přenesení daňové povinnosti z poskytovatele plnění na příjemce plnění, nikoliv povinnost. Je tedy na každém členském státu, aby dle svých zkušeností a potencionálního přínosu, zvážil aplikaci tohoto režimu. Vzhledem k žádosti ČR o zavedení tohoto režimu i na dodání nafty nebo benzínu, je možné, že ČR využije možnost dočasného využití tohoto režimu a zavede jej právě u pohonných hmot nad určitý limit, aby tak předcházela daňovým únikům v této oblasti.

V možnosti a nikoliv povinnosti zavedení režimu přenesení daňové povinnosti autorka shledává problém do budoucna. Některé členské země nemusí přistoupit na tuto možnost, ať už z důvodu zavedenosti stávajícího režimu DPH či kvůli nedůvěře v efektivitu aplikace režimu reverse charge. Tím pádem Komise nebude mít ucelenou zpětnou vazbu na efektivnost tohoto systému a do budoucna tak může strategie pro boj s daňovými podvody stagnovat.

ČR by dle autorčina názoru měla aplikovat tuto směrnici v plném rozsahu do ZDPH, aby poskytoval ucelenou informaci o všech oblastech DPH. Seznam plnění, u kterých dle Komise hrozí vyšší riziko daňových úniků, by měl rozšířit stávající seznam, na který se aplikuje režim přenesení daňové povinnosti v ČR. Pro každou jednotlivou oblast by měl být v ZDPH uveden zvláštní paragraf týkající se dané oblasti, s přesnými definicemi či případně by měla být rozšířena příloha č. 5 o zboží, kterých se to týká.

ČR by danou situaci měla důkladně dokumentovat, zda míra podvodů stagnuje, klesá či roste a podat tak Komisi zprávu, která může napomoci přinést efektivní strategii proti daňovým podvodům.

Směrnice také obsahuje ustanovení, že členské státy jsou oprávněny stanovit si podmínky pro používání tohoto mechanismu, včetně stanovení prahových hodnot, kategorií dodavatelů, poskytovatelů, pořizovatelů nebo příjemců, na které se tento mechanismus vztahuje a částečné používání mechanismu v rámci jednotlivých kategorií.

Pro uplatňování režimu přenesení daňové povinnosti si ČR ze všech plnění, u kterých to EU původně umožňovala (jak bylo řečeno, členské státy si v současnosti mohou zvolit plnění, u kterých tento režim budou aplikovat), a které si ČR vybrala jako rizikové a tedy ty,

u kterých je ze zákona aplikován režim přenesení daňové povinnosti jsou tyto:

- dodání zlata (zavedeno dle Směrnice),
- dodání zboží uvedeného v příloze č. 5 ZDPH (taktéž dle Směrnice),
- obchodování s povolenkami na emise skleníkových plynů (dle směrnice 2010/23/EU),
- poskytnutí stavebních nebo montážních prací (také dle Směrnice).

Všechny výše uvedené s výjimkou povolenek na emisi skleníkových plynů, na které je v tuzemsku aplikován tento režim, pocházejí z prvotního seznamu plnění, u kterých Směrnice zavádí možnost využití režimu přenesení daňové povinnosti. I když je poskytování stavebních a montážních prací také uvedeno v původním seznamu dle Směrnice, ČR zavedla režim přenesení daňové povinnosti u těchto služeb až od roku 2012, jak bylo zmíněno v předcházející subkapitole.

Reverse charge u emisních povolenek naopak přináší až směrnice 2010/23/EU a ČR této možnosti využila a i u dodání tohoto zboží se v ČR využívá režim přenesení daňové povinnosti.

Naopak na žádné služby dle novějšího seznamu, který obsahuje směrnice 2013/43/EU, ČR nezavedla povinnost aplikace režimu přenesení daňové povinnosti.

Doporučení autorky na další rozšíření aplikace režimu přenesení daňové povinnosti, je především zavedení tohoto režimu i u posledního bodu, kterým je dodání surových či polozpracovaných kovů, včetně drahých kovů. Dle autorčina názoru patří mezi drahé kovy i zlato a na jeho dodání se režim přenesení daňové povinnosti uplatňuje. A pokud dochází k daňovým podvodům při dodání zlata, dochází k nim jistě i při dodání kovů, ať už drahých, polozpracovaných či surových.

Dále autorka doporučuje rozšířit okruh i na dodání plynu a elektřiny. V současnosti na tuzemském trhu s plynem a elektřinou figuruje velké množství obchodníků, dodavatelů, distributorů, zprostředkovatelů a dalších a je pravděpodobné, že právě v tomto množství se podvody s DPH jistě skrytě množí a státní rozpočet ČR, a rovněž rozpočet EU, tak přichází o závratné sumy financování. Obdobně se dá uvažovat i o zmiňovaných pohonných hmotách. Jelikož se jedná o pouze dočasnou aplikaci tohoto režimu ve všech členských státech, měla by toho ČR využít, aby se zjistilo, zda je současný nástroj – režim přenesení daňové povinnosti,

účinný proti daňovým únikům.

Tato směrnice prodlužuje původně stanovený termín – do 31.12.2015, do kterého se režim přenesení daňové povinnosti bude v členských státech využívat, prodlužuje a to do 31.12.2018.

4 Praktická aplikace přenesení daňové povinnosti

Zavedení režimu přenesení daňové povinnosti ve smyslu § 92a ZDPH – tzn. převedení daňové povinnosti z dodavatele na odběratele, způsobilo v praxi komplikace. Původní poskytnutí služby nebo dodání zboží v tomto režimu nebyly spojeny s tolika komplikacemi, jako nejnovější služby, které také podléhají tomuto režimu a to poskytnutí stavebních a montážních prací.

Největší problém spočívá ve správném posouzení služeb stavebních a montážních prací, které spadají pod režim přenesení daňové povinnosti a naopak, které pod něj nespadají. V praxi se často toto posouzení liší u poskytovatelů plnění a u příjemců plnění, kdy jeden režim uplatňuje na dané plnění a druhý naopak službu neposuzuje jako službu spadající pod režim přenesení daňové povinnosti.

Tento problém, jak bylo zmíněno v předcházející kapitole, částečně odstranilo ustanovení ZDPH o uvedení dodatku na daňovém dokladu, že daň odvede zákazník, dle kterého je povinnost odvést daň na výstupu na příjemci plnění. Je-li tento dodatek uveden na daňovém dokladu, má se za to, že dané plnění spadá pod režim přenesení daňové povinnosti.

Klasifikace produkce CZ-CPA je velmi stručná a dle názoru autorky zahrnuje velmi obecnou charakteristiku jednotlivých služeb, např. pod č. 43 jsou třikrát obsaženy demoliční práce, bez jakéhokoliv upřesnění.

Jednotlivé služby mohou spadat pod kód klasifikace, dle kterého se využije režim přenesení daňové povinnosti, některé obdobné ale naopak ne. Mnohdy daný plátce službu posoudí jako službu podléhající režimu reverse charge, její princip či náplň logicky i odpovídá tomuto zařazení, ale dle CZ-CPA jsou zařazeny pod jiný kód. Jsou to například následující:

- instalace elektromotorů, generátorů a transformátorů v elektrárnách (kód 33.20.50),
- instalace, opravy a údržba průmyslových klimatizačních a chladících zařízení (kód 33.12.18, 22.20.29),
- pronájem lešení nezahrnující jeho postavení a demontáž (77.32.10),
- půjčování stavebních strojů a vybavení bez obsluhy (77.32.10),
- a další.

Jednou z možností, jak zjistit, zda dané plnění spadá do tohoto režimu, je požádat správce daně o závazné posouzení. Dle § 92f a § 92g ZDPH existuje možnost, kdy plátce

prostřednictvím žádosti požádá GFR o závazné posouzení, zda je dané zboží či služba, plněním, u kterého se použije režim přenesení daňové povinnosti. Toto závazné posouzení je však zpoplatněno a správní poplatek činí 10 000 Kč.²⁷

Pokud dodavatel neuplatní režim přenesení daňové povinnosti, uvede na daňový doklad sazbu daně a její výši a daň za odběratele odvede, odběratel ztrácí nárok na odpočet daně. Od roku 2013 obsahuje ZDPH § 92e odst. 2, ze kterého vyplývá, že pokud poskytovatel použije režim přenesení daňové povinnosti a příjemce daň přizná, má se za to, že zdanitelné plnění tomuto režimu podléhá. Tímto ustanovením zákon předešel sporům mezi poskytovateli a příjemci služeb o to, zda dané plnění podléhá danému režimu či nikoliv.

Při posuzování, zda použít režim přenesení daňové povinnosti, je třeba zohledňovat tyto podmínky, které musí být splněny všechny:

- poskytují se stavební práce v rámci tuzemska?
- Je příjemce i poskytovatel plnění českým plátcem DPH?
- Použije plátce plnění v rámci své ekonomické činnosti?
- Jedná se o stavební či montážní práci podléhající kódu plnění CZ-CPA 41 - 43?

Při zjišťování, zda budou dané stavební či montážní práce provedeny v tuzemsku, nevznikají problémy. O tuzemské poskytování těchto služeb se jedná v případě, kdy se např. daná nemovitost, na kterou se poskytují služby stavební či montážní práce, nachází na území ČR. Při provedení těchto prací pro českého plátce, avšak např. na jeho nemovitosti na Slovensku, se režim dle § 92 nepoužije.

U druhé podmínky také nevznikají problémy, při obchodní korespondenci – objednávky, faktury, a další, plátce používá své identifikační údaje a mezi nimi i DIČ, čímž dává najevo obchodnímu partnerovi, že se jedná o plátce.

Problém nadchází s třetí podmínkou – zda plátce, pro něhož je plnění poskytnuto, toto plnění použije pro své ekonomické činnosti.

U tohoto bodu doporučuji toto důkladně ošetřit příslušnou smlouvou (např. smlouva o dílo) či jiným dokumentem, který toto tvrzení deklaruje.

²⁷ Dle Finanční správa (2014f).

S poslední podmínkou by závažné problémy neměly také vznikat, ale v praxi často vznikají, kdy charakter plnění je sporný a nelze jej jednoznačně zařadit pod příslušný kód. Také zde vzniká problém s posouzením hlavních a vedlejších plnění. Z předcházející kapitoly vyplává, že pokud je jedno plnění hlavní, které podléhá režimu přenesení daňové povinnosti a ostatní plnění, která tomuto režimu nepodléhají, všechna plnění podléhají plnění hlavnímu a tedy i režimu přenesení daňové povinnosti. Po zjednodušení, které ZDPH přináší, je tohle především problém poskytovatele služeb, protože příjemce služby, pokud na daňovém dokladu stojí, že daň odvede zákazník, automaticky aplikuje režim přenesení daňové povinnosti.

Ale pokud si poskytovatel služby není jistý, tak v tomto případě autorka doporučuje požádat správce daně o závazné posouzení, kdy správce daně danou službu posoudí a rozhodne, pod jaký kód či v jakém režimu se bude služba zdaňovat. Nevýhodou je, že takto posouzené plnění, musí být posuzován stále stejně, nelze se v budoucnosti od něj odchýlit.

Pro ilustrování tvrzení a srovnání, které obsahovaly předcházející kapitoly, následuje praktický příklad založený na fiktivních firmách a osobách, které mezi spolu obchodují a poskytují si stavební či montážní práce. Jedná se o klasické služby, obchodované v běžných obchodních vztazích. Jsou to následující služby:

- demoliční práce, příprava staveniště a průzkumné vrtné práce (dle kódu CZ-CPA 43.1)
- výstavba nových budov (nové stavby, přístavby, přestavby a renovace), konkrétně budovy pro sociální bydlení (dle kódu CZ-CPA 41.00),
- malířské a natěračské práce (dle kódu 43.34.1).

Tento příklad bude nejprve aplikován na plátcích DPH, tedy v případě, kdy se využije režim přenesení daňové povinnosti. Další bude popsána situace, kdy režim přenesení daňové povinnosti využit nebude, tedy stejně jako by se jednalo u plnění poskytnutí stavebních a montážních prací před r. 2012. Dále příklad ilustruje postup, kdy je plnění poskytnuto pro neplátce daně a kdy je poskytnuto v rámci obchodování mezi tuzemskými obchodníky a obchodníky z jiného členského státu EU.

Tyto praktické příklady popisují aplikaci režimu přenesení daňové povinnosti především na stavební a montážní práce, protože s poskytováním těchto služeb se v praxi pojí nejvíce problémů. V případě ostatních plnění, které byly v této práci již vyjmenovány, se postupuje obdobně.

4.1 Plátce DPH

Plátce DEMOLICE, s.r.o., obchodní korporace zabývající se demoličními pracemi, obdrží objednávku od obchodní korporace KANCELÁŘE, s.r.o. na demolici starého skladu, který nedávno koupila s podnikatelským záměrem vybudovat místo něj kanceláře pro uskutečňování svých ekonomických činností i pro případné nájemce, kteří by si tyto kanceláře mohli pronajímat. Uvedení plátci spolu na poskytnutí této služby uzavřeli smlouvu o dílo.

Zahájení demoličních prací je stanoveno na datum 1.3.2014 a jejich dokončení se dle předpokládaného harmonogramu datuje na 20.3.2014. Předpokládaná částka za demoliční práce provedené DEMOLICE, s.r.o. činí 500 000 Kč bez DPH.

Dodavatel DEMOLICE, s.r.o. požaduje po svém novém odběrateli – KANCELÁŘE, s.r.o. zálohu na tuto službu ve výši 200 000 Kč.

Nejprve je potřeba otestovat jednotlivé podmínky, aby plátce – DEMOLICE, s.r.o. věděl, zda aplikovat režim přenesení daňové povinnosti:

- poskytují se stavební práce v rámci tuzemska? Ano, nemovitost se nachází v ČR.
- Je příjemce i poskytovatel plnění českým plátcem DPH? Ano, deklarují tak poskytnutím svého DIČ, kontrola je možná také ve výpisu z evidence pro daňové účely.
- Použije plátce plnění v rámci své ekonomické činnosti? Ano, vyplývá to z jeho podnikatelského záměru.
- Jedná se o stavební či montážní práci podléhající kódu plnění CZ-CPA 41 - 43? Ano, demoliční práce spadají pod kód 43.1 CZ-CPA.

Všechny podmínky jsou splněny, poskytovatel služby, tedy DEMOLICE, s.r.o. bude fakturovat v režimu přenesení daňové povinnosti.

Dle předpokladu, práce započaly 1.3.2014 a jejich ukončení je dne 25.3.2014. Příjemce služby KANCELÁŘE, s.r.o. zaplatil požadovanou zálohu dne 1.3.2014. DEMOLICE, s.r.o. dne 26.3.2014 vystaví daňový doklad – fakturu, znějící na částku 500 000 Kč. Příjemce služby obdrží daňový doklad, fakturu na částku 500 000 Kč, s informací, že „daň odvede zákazník“. Přesná výše daně ani sazba nejsou na faktuře uvedeny. Zbytek celkové částky KANCELÁŘE, s.r.o. uhradí dne 27.3.2014.

4.1.1. DEMOLICE, s.r.o.

DEMOLICE, s.r.o., která přijala zálohu na demoliční práce ve výši 200 000 Kč, nemá povinnost z této přijaté zálohy odvádět daň na výstupu, neboť se jedná o režim přenesení daňové povinnosti a daň na výstupu z přijaté ani poskytnuté zálohy se v tomto režimu neodvádí. V souladu s §92a ZDPH má tuto povinnost až ke dni uskutečnění zdanitelného plnění. V podstatě, i kdyby se v tomto režimu odváděla daň na výstupu ze záloh, musel by ji v tomto případě hradit příjemce služby, neboť daňová povinnost se v tomto režimu týká příjemce plnění.

Dne 26.3.2014 jsou ukončeny práce na demolici starého skladu a výsledek dle smlouvy o dílo předán obchodní korporaci KANCELÁŘE, s.r.o. Následně, dne 27.3.2014, DEMOLICE, s.r.o. vystaví fakturu, na základě které obdrží doplatek celkové částky ve výši 300 000 Kč.

Povinnost přiznat a zaplatit daň leží na KANCELÁŘE, s.r.o. Kdyby tato služba nepodléhala režimu přenesení daňové povinnosti, měla by DEMOLICE, s.r.o. povinnost přiznat daň k 1.3.2014 - ke dni přijetí úplaty dle § 21 ZDPH. V tomto režimu se však daň na výstupu ze záloh neodvádí. DEMOLICE, s.r.o. tedy žádnou daň na výstupu neplatí, ale i tak musí podat daňové přiznání, ve kterém v řádku 25 uvede celkovou hodnotu poskytnuté služby, viz tabulka 4.1.

Poskytovateli služby DEMOLICE, s.r.o., tak nevzniká ani daňová povinnost, ani nadměrný odpočet. Pokud by poskytovatel služby v tomto zdaňovacím období nakoupil vstupy, které by použil na demoliční práce pro KANCELÁŘE, s.r.o., nebo by část demoličních prací poskytoval prostřednictvím subdodavatele, mohl by si z těchto přijatých zdanitelných plnění uplatnit nárok na odpočet a vznikl by mu tak nadměrný odpočet za měsíc březen.

Tab. 4.1 Daňové přiznání obchodní korporace DEMOLICE, s.r.o.

II. Ostatní plnění a plnění s místem plnění mimo tuzemsko s nárokem na odpočet daně	ř.	Hodnota
Režim přenesení daňové povinnosti (§ 92a) – dodavatel zboží nebo poskytovaných služeb	25	500 000

Zdroj: vlastní zpracování.

Další povinností plátce DPH, který poskytuje nebo přijímá služby v režimu přenesení daňové povinnosti je dle §92a ZDPH povinnost podat výpis z evidence pro daňové účely, viz tabulka č. 4.2, který se podává pouze elektronicky a lhůta pro podání je stejná jako lhůta pro podání daňového přiznání – do 25. dne po skončení zdaňovacího období, kterým je u těchto plátců kalendářní měsíc. Plátcí při využití režimu přenesení daňové povinnosti musí tedy kromě běžné evidence pro účely DPH dle § 100 ZDPH, vést i evidenci o plněních přijatých či poskytnutých v režimu přenesení daňové povinnosti.

Tab. 4.2 Výpis z evidence pro daňové účely DEMOLICE, s.r.o.

Řádek	DIČ odběratele	Kód předmětu plnění	Datum uskutečnění zdanitelného plnění	Základ daně	Rozsah plnění
1	CZ123123	4	26.3.2014	500 000	0

Zdroj: vlastní zpracování.

V kolonce rozsah plnění se uvádí údaj o množství plnění v měrných jednotkách. Např. při obchodování s emisními povolenkami jsou to kusy obchodovaných emisních povolenek, atd. U stavebních a montážních prací se tento údaj neuvádí, proto je v tabulce uvedena 0.

Povinnosti poskytovatele služby DEMOLICE, s.r.o jsou následující. Tento pláče po poskytnutí služby, k jejímuž poskytnutí se zavázal ve smlouvě o dílo, musí do 15 dnů ode dne vzniku povinnosti přiznat daň nebo uskutečnění zdanitelného plnění vystavit daňový doklad se všemi náležitostmi daňového dokladu, ale bez uvedení sazby daně a výše daně. Částka uvedená na faktuře je částka za uskutečněné plnění a je to částka bez DPH. Na tento daňový doklad také musí uvést upozornění o tom, že daň odvede zákazník, čímž deklaruje, že se jedná o režim přenesení daňové povinnosti dle § 92a. Pokud by poskytovatel plnění, v tomto případě DEMOLICE, s.r.o. uvedl na daňový doklad sazbu daně a její výši a odvedl by daň na výstupu, jednalo by se o porušení režimu přenesení daňové povinnosti a příjemce plnění, v tomto případě KANCELÁŘE, s.r.o., by si nemohl uplatnit nárok na odpočet daně.

Uskutečnění plnění sice ze strany DEMOLICE, s.r.o. nepodléhá dani na výstupu, ale i přesto jej musí uvést do daňového přiznání do řádku 25. Stejně tak musí uvést toto plnění do evidence pro daňové účely.

4.1.2. KANCELÁŘE, s.r.o.

KANCELÁŘE, s.r.o., tedy příjemce demoličních prací poskytovaných obchodní korporací DEMOLICE, s.r.o. nemá povinnost přiznat daň z uhrazené zálohy, zaplacené k 1.3.2014, protože se v tomto režimu daň na výstupu ze záloh neodvádí.

K předání díla dojde ke dni 26.3.2014. Daňový doklad, faktura na částku 500 000 Kč – což je částka bez DPH, je vystavena a přijata dne 27.3.2014. Faktura obsahuje běžné náležitosti daňového dokladu, pouze zde není uvedena sazba daně a její výše a navíc obsahuje dodatek, že daň odvede zákazník. Doplatek částky 300 000 Kč, po zúčtování zálohy ve výši 200 000 Kč, KANCELÁŘE, s.r.o. uhradí dne 27.3.2014.

Kdy vzniká příjemci služby KANCELÁŘE, s.r.o. povinnost přiznat daň na výstupu z přijatých stavebních prací v režimu reverse charge?

Podle § 21 ZDPH, odst. 1 je daň na výstupu plátce daně povinen přiznat ke dni uskutečnění zdanitelného plnění nebo ke dni úplaty, a to k tomu dni, který nastane dříve, pokud zákon nestanoví jinak. Záloha byla zaplacená dne 1.3.2014, což znamená, že úplata předchází den uskutečnění zdanitelného plnění, ale při aplikaci režimu přenesení daňové povinnosti se daň na výstupu ze zálohy neodvádí. Dle § 92a odst. 1 je v režimu přenesení daňové povinnosti příjemce služby povinen přiznat daň ke dni uskutečnění zdanitelného plnění.

Při poskytnutí služby se dle § 21, odst. 4, zdanitelné plnění považuje za uskutečněné:

- dnem jejího poskytnutí nebo dnem vystavení daňového dokladu (s výjimkou splátkového nebo platebního kalendáře, a to tím dnem, který nastal dříve, nebo
- dnem uvedeným ve smlouvě, ke kterému dochází k pozbytí nehmotné věci nebo přenechání zboží k užití jinému.

Stejný paragraf v odst. 5 upřesňuje uskutečněné zdanitelné plnění v případě, kdy je uzavřena smlouva o dílo. V tomto případě se plnění považuje za uskutečněné dnem převzetí díla nebo jeho dílčí části.

Z výše uvedeného vyplývá, že datum uskutečnění zdanitelného plnění, tedy den, kdy je příjemce služby KANCELÁŘE, s.r.o. povinen přiznat daň na výstupu, je ke dni předání díla dle smlouvy o dílo - 26.3.2014, protože tento den předchází datum 27.3.2014, což je datum vystavení daňového dokladu.

Poskytnutí demoličních prací je zdaňováno základní sazbou daně – tedy 21% sazbou. Z celkové částky 500 000 Kč činí DPH 105 000 Kč. KANCELÁŘE, s.r.o. zodpovídá za správnost této daně a zároveň jim vzniká povinnost doplnit výši této daně do výpisu z evidence pro daňové účely (před r. 2013 by tato firma byla povinna doplnit sazbu daně a její výši také na daňový doklad).

Vypočítanou daň ve výši 105 000 Kč musí tedy KANCELÁŘE, s.r.o. uvést do daňového přiznání, konkrétně do řádku 10. Zároveň má nárok na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění – který uvede do řádku 43, jak uvádí tabulka 4.3. Nárok na odpočet daně si může obchodní korporace KANCELÁŘE, s.r.o. uplatnit v plné výši 105 000 Kč, protože plnění bylo zcela poskytnuto pro účely uskutečňování ekonomických činností s nárokem na odpočet daně.

Tab. 4.3 Daňové přiznání za měsíc březen 2014 KANCELÁŘE, s.r.o.

I. Zdanitelné plnění		ř.	Základ daně	Daň na výstupu
Režim přenesení daňové povinnosti (§ 92a) – odběratel zboží nebo poskytovaných služeb	základní	10	500 000	105 000
IV. Nárok na odpočet daně		ř.	Základ daně	V plné výši
Z přijatých zdanitelných plnění vykázaných na řádcích 3 až 13	základní	43	500 000	105 000

Zdroj: vlastní zpracování.

Stejně jako poskytovatel služby DEMOLICE, s.r.o. má povinnost vést evidenci pro daňové účely v režimu přenesení daňové povinnosti, tato povinnost vzniká také příjemci služby KANCELÁŘE, s.r.o., jak ukazuje tabulka 4.4. Na základě uvedeného DIČ, data uskutečnění zdanitelného plnění a základu daně je pro správce daně jednoduché ověřit daný obchod a zkontrolovat oba účastníky tohoto obchodu. Od r. 2013 má příjemce plnění povinnost doplnit do této evidence výše DPH, zatímco do r. 2013 se sazba daně a výše daně doplňovaly také na daňový doklad.

Tab. 4.4 Výpis z evidence pro daňové účely KANCELÁŘE, s.r.o.

Ř.	DIČ dodavatele	Kód předmětu plnění	Datum usk. zdanitelného plnění	Základ daně	Rozsah plnění	DPH
1	CZ321321	4	26.3.2014	500 000	0	105 000

Zdroj: vlastní zpracování.

Narozdíl od DEMOLICE, s.r.o., což je poskytovatel služby fakturující v režimu přenesení daňové povinnosti, má příjemce plnění KANCELÁŘE, s.r.o. obsáhlejší povinnosti.

Při zaplacení zálohy nevzniká příjemci služby KANCELÁŘE, s.r.o. povinnost přiznat daň z této zálohy, jak bylo vysvětleno výše. Povinnost přiznat daň na výstupu mu vzniká dnem uskutečnění zdanitelného plnění, kterým je v tomto případě dne předání díla 26.3.2014. Na základě přijatého dokladu si musí stanovit sazbu daně a daň vypočítat a za takto stanovenou daň nese zodpovědnost.

Daň z fakturované částky činí 105 000 Kč a představuje daň na výstupu příjemce služby KANCELÁŘE, s.r.o., kterou musí prostřednictvím daňového přiznání za březen 2014, ve kterém toto plnění uvede do řádku 10, přiznat. Zároveň však má nárok na odpočet z tohoto přijatého zdanitelného plnění a výsledná daňová povinnost je nulová. Také mu vzniká povinnost tuto daň společně s ostatními náležitostmi doplnit do evidence pro daňové účely.

4.2 Postup před rokem 2012

Následující příklad ilustruje situaci, kdy se režim přenesení daňové povinnosti nepoužije, a kdy se tedy použije běžný systém uplatňování DPH.

Jednalo by se o běžné poskytnutí služby podle § 14 ZDPH. V současnosti se stejně uplatňuje běžný systém DPH u ostatních služeb, které nepodléhají režimu přenesené daňové povinnosti.

Jedná se o stejné zadání příkladu, jako v předcházející subkapitole.

4.2.1. DEMOLICE, s.r.o.

Obchodní korporace DEMOLICE, s.r.o. a KANCELÁŘE, s.r.o. spolu uzavřely smlouvu o dílo na demoliční práce starého skladu, který je ve vlastnictví KANCELÁŘE, s.r.o. Celková

dohodnutá částka činí 600 000 Kč (500 000 Kč + DPH 100 000 Kč). DEMOLICE, s.r.o. požaduje po svém odběrateli uhradit zálohu ve výši 200 000 Kč.

Na základě požadavku příjemce služby KANCELÁŘE, s.r.o. uhradil dne 1.3.2011 zálohu ve výši 200 000 Kč.

V tomto případě se nejedná o režim přenesení daňové povinnosti a poskytovateli plnění DEMOLICE, s.r.o. vzniká povinnost z přijaté zálohy odvést daň na výstupu, neboť den přijetí úplaty se považuje za den vzniku povinnosti přiznat daň. Přijatá záloha se považuje za částku včetně DPH a je tedy nutné k vyčíslení DPH využít tzv. metodu výpočtu shora, která se vypočte dle následujících vzorců 4.1 a 4.2.

Vzorec pro výpočet koeficientu pro výpočet DPH metodou shora 4.1:

$$\text{Koeficient (K)} = \frac{S}{S + 100}, \quad (4.1)$$

přičemž S je sazba daně, v tomto případě se jedná o základní sazbu daně ve výši 20 %.²⁸ Dle předcházejícího vzorce činí koeficient 0,1667.

Vzorec pro výpočet DPH metodou shora 4.2:

$$\text{Výše DPH} = K \cdot \text{záloha}, \quad (4.2)$$

přičemž zálohou je zde myšlena celková částka obdržené zálohy, tedy 200 000 Kč. Dle předcházejícího vzorce činí DPH z přijaté zálohy 33 340 Kč, kterou DEMOLICE, s.r.o. musí přiznat ke dni 1.3.2011 a zároveň ji musí odvést správci daně prostřednictvím daňového přiznání za měsíc březen 2011. Základ daně v tomto případě činí 166 660 Kč (částku získaná po odečtení vypočítané DPH od celkové hodnoty zálohy).

Demoliční práce započaly dne 1.3.2011 a byly ukončeny dne 26.3.2011. K předání díla příjemci služby KANCELÁŘE, s.r.o. došlo v den ukončení prací. Daňový doklad byl vystaven a doručen příjemci služby dne 27.3.2011.

Den vzniku povinnosti přiznat daň na výstupu obchodní korporací DEMOLICE, s.r.o. ze zbývajících částky připadá na den 26.3.2011 – na den, kdy došlo k uskutečnění zdanitelného plnění (předání díla předchází den vystavení daňového dokladu a úplatu). Výpočet základu daně a daně na výstupu ze zbývajících částky, ukazují následující vzorce 4.3 a 4.4.

²⁸ V roce 2011 činila základní sazba 20 %.

Vzorec 4.3 pro výpočet základu daně po zúčtování zálohy:

$$\text{Základ daně (ZD)} = \text{ZD}_1 - \text{ZD}_2, \quad (4.3)$$

přičemž ZD_1 je původní základ daně 500 000 Kč ze sjednané částky za demoliční práce. ZD_2 je základ daně 166 660 Kč vypočítaný dle vzorce 4.2. Rozdíl těchto dvou základů daně, původního a základu daně pro zaplacenou zálohu, činí 333 340 Kč.

Vzorec 4.4 pro výpočet daně na výstupu ze zbývajících částky:

$$\text{DPH} = D_1 - D_2, \quad (4.4)$$

přičemž D_1 je původní částka DPH stanovená na daňovém dokladu – 100 000 Kč a D_2 je daň na výstupu z přijaté zálohy – 33 340 Kč. Výsledná daň na výstupu, kterou KANCELÁŘE, s.r.o. musí doplatit DEMOLICE, s.r.o. společně se zbytkem faktury činí 66 660 Kč. Dohromady tedy doplatek činí 400 000 Kč.

Obchodní korporace DEMOLICE, s.r.o. musí odvést správci daně částku 100 000 Kč za uskutečněné zdanitelné plnění pro plátce KANCELÁŘE, s.r.o. Zároveň jí vzniká nárok na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění od plátců, které firma využije pro své uskutečněné plnění pro KANCELÁŘE, s.r.o.

V běžném režimu uplatňování DPH plátcům nevzniká povinnost vést evidenci pro daňové účely režimu přenesení daňové povinnosti, ale musí vést běžnou evidenci o přijatých a poskytnutých plněních dle § 100 ZDPH. Evidenci DPH znázorňuje následující tabulka 4.5.

Tab. 4.5 Evidence DPH DEMOLICE, s.r.o. za měsíc březen 2011

Uskutečněná zdanitelná plnění v tuzemsku			
Popis	Datum	ZD	DPH 20%
Přijatá záloha od KANCELÁŘE, s.r.o.	1.3.2011	166 660	33 340
Doplatek faktury od KANCELÁŘE, s.r.o.	26.3.2011	333 340	66 660
Celkem		500 000	100 000

Zdroj: vlastní zpracování.

V běžné evidenci DPH plátce musí uvádět přijatá či uskutečněná plnění pro účely správného sestavení daňového přiznání. Jednotlivá plnění se zde rozepisují a součet základů daně a daně se potom uvádí do daňového přiznání. Daňové přiznání DEMOLICE, s.r.o. znázorňuje tabulka 4.6.

Tab. 4.6 Daňové přiznání za březen 2014 DEMOLICE, s.r.o.

I. Zdanitelná plnění		ř.	Základ daně	Daň na výstupu
Dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku (např. § 13, § 14, § 18)	základní	1	500 000	100 000

Zdroj: vlastní zpracování.

Povinnosti DEMOLICE, s.r.o. se při běžném uplatňování systému DPH rozšířily. DEMOLICE, s.r.o. je povinna poskytnout dle smluvené smlouvy o dílo příjemci služby KANCELÁŘE, s.r.o. smluvené demoliční práce. Z přijaté zálohy na 200 000 Kč musí ke dni jejího přijetí přiznat daň na výstupu, tuto daň si musí vypočíst metodou shora a zodpovídá za její správnost. Na zálohu, kterou DEMOLICE, s.r.o. požaduje, je povinna vystavit daňový doklad, stejně jako po provedení demoličních prací a to do 15 dnů. Daňový doklad musí obsahovat všechny náležitosti daňového dokladu dle § 29, odst. 1. Je vystaven na 600 000 Kč, tedy na částku včetně DPH.

Ke dni 26.3.2011 je obchodní korporace DEMOLICE, s.r.o. také povinna přiznat daň ze zbývajících částky 400 000 Kč a tuto daň, společně s daní ze zálohy, odvést správci daně prostřednictvím daňového přiznání v řádku 1 za měsíc březen. Pokud by poskytnutá záloha byla přijatá v měsíci únoru, DEMOLICE, s.r.o. by daň z přijaté zálohy musela přiznat a zaplatit prostřednictvím daňového přiznání za měsíc únor.

DEMOLICE, s.r.o. má nárok na odpočet z přijatých zdanitelných plnění, která použije pro uskutečněná plnění pro plátce KANCELÁŘE, s.r.o. Tento nárok na odpočet by mohla uplatnit v řádku 40 daňového přiznání.

4.2.2. KANCELÁŘE, s.r.o.

Obchodní korporace KANCELÁŘE, s.r.o. uhradila požadovanou zálohu na demoliční práce ke dni jejich zahájení a to k datu 1.3.2011. Po ukončení prací je povinna převzít

výsledek stanovený smlouvou o dílo s DEMOLICE, s.r.o. Na základě ukončených prací a převzetí díla, příjemci plnění KANCELÁŘE, s.r.o. bude doručena faktura na celkovou částkou 600 000 Kč.

KANCELÁŘE, s.r.o. na základě přijaté faktury ze dne 27.3.2011 uhradí zbývajících částku faktury ve výši 400 000 Kč, z níž činí DPH 66 660 Kč. Celkem tak na DPH svému DEMOLICE, s.r.o. zaplatí částku 100 000 Kč, kterou DEMOLICE, s.r.o. odvede správci daně. Tato částka zároveň představuje nárok na odpočet z přijatých zdanitelných plnění, který firma KANCELÁŘE, s.r.o. může nárokovat od správce daně zpět.

KANCELÁŘE, s.r.o. mají opět povinnost vést evidenci pro účely DPH. Tuto evidenci znázorňuje následující tabulka 4.7.

Tab. 4.7 Evidence DPH KANCELÁŘE, s.r.o. za měsíc březen 2011

Přijatá zdanitelná plnění v tuzemsku – nárok na odpočet daně			
Popis	Datum	ZD	DPH 20 %
Poskytnutá záloha pro DEMOLICE, s.r.o.	1.3.2011	166 660	33 340
Doplatek faktury pro DEMOLICE, s.r.o.	26.3.2011	333 340	66 660
Celkem		500 000	100 000

Zdroj: vlastní zpracování.

Tento nárok na odpočet si obchodní korporace KANCELÁŘE, s.r.o. může uplatnit prostřednictvím daňového přiznání za měsíc březen 2011. Toto daňové přiznání znázorňuje tabulka 4.8.

Tab. 4.8 Daňové přiznání KANCELÁŘE, s.r.o. za měsíc březen 2011

IV. Nárok na odpočet daně		ř.	Základ daně	V plné výši
Z přijatých zdanitelných plnění vykázaných na řádcích 3 až 13	základní	40	500 000	100 000

Zdroj: vlastní zpracování.

Narozdíl od režimu přenesení daňové povinnosti, kdy většinu povinností musela splnit obchodní korporace KANCELÁŘE, s.r.o., v běžném systému uplatňování DPH tolik povinností nemá.

Její hlavní povinností zůstává uhradit zálohu a následně zbytek fakturované částky. Nemusí zde odvádět žádnou daň správci daně, to za ni provede poskytovatel plnění DEMOLICE, s.r.o. KANCELÁŘE, s.r.o. má nárok na odpočet daně v plné výši 100 000 Kč, který nárokuje od správce daně. Tento nárok na odpočet je správcem daně splatný do 30 dnů ode dne jeho vyměření a dochází zde tedy k časové prodlevě, která v režimu přenesení daňové povinnosti nevzniká, protože tento nárok na odpočet je vypořádán prostřednictvím jednoho daňového přiznání.

4.3 Neplátce DPH

Stavební obchodní korporace neposkytují své služby jen plátcům, naopak. Častým případem je poskytování těchto služeb i pro soukromé osoby, neplátce DPH. Stejným způsobem, jakým je postupováno v následujícím případě, se postupuje i v případě, kdy je služba poskytnuta sice pro jiného plátce, ale ne pro jeho ekonomické činnosti (např. podnikatel si nechá pro stavební či montážní službu poskytnout pro svou soukromou potřebu).

Pan Černý, neplátce DPH, fyzická osoba, vlastní pozemek, na kterém se rozhodl postavit si pro soukromé účely rodinný dům pro sociální bydlení.

Dle § 48a ZDPH se u staveb pro sociální bydlení uplatňuje snížená sazba daně ve výši 15 %. Rodinným domem pro sociální bydlení se rozumí rodinný dům, jehož celková podlahová plocha nepřesáhne 350 m² a celkovou podlahovou plochou se rozumí součet podlahových ploch všech místností rodinného domu. U rodinného domu pro sociální bydlení je možno uplatnit sníženou sazbu v případě, kdy se jedná o novou výstavbu, případně o změnu dokončené stavby. Oproti tomu ZDPH obsahuje také § 48, který se zabývá uplatňováním snížené sazby u bytové výstavby a v tomto případě lze uplatnit sníženou sazbu jen v případě, kdy jde o změnu dokončené stavby – nikoliv o výstavbu nové budovy.

Rodinný dům pro sociální bydlení, jehož výstavbu pan Černý plánuje, má dle stavebního plánu předpokládanou celkovou podlahovou plochu 345 m².

Pan Černý si na stavbu tohoto domu objednal obchodní korporaci VÝSTAVBA, s.r.o., se kterou dne 30.4.2014 uzavřel smlouvu o dílo na celkovou částku 4 600 000 včetně 15 % DPH. Datum zahájení prací je stanoveno na 11.5.2014, a ukončení je stanoveno na konec září. Ke dni 31.8.2014 VÝSTAVBA, s.r.o. požaduje na panu Černém zálohu ve výši 2 000 000 Kč.

Použije se pro toto plnění režim přenesení daňové povinnosti? Opět je nutno testovat jednotlivé podmínky:

- je poskytování stavebních prací v rámci tuzemska? Ano.
- Jedná se o obchod mezi českými plátcí DPH? Ne, příjemce plnění je fyzická osoba, neplátce DPH.
- Použije plátce plnění pro svou ekonomickou činnost? Ne.
- Jedná se o službu, jejíž kód plnění podléhá kódu 41 – 43 CZ-CPA? Ano, výstavba nových budov patří pod kód CZ-CPA 41.00.3 (výstavba nových budov – nové stavby, přístavby, přestavby a renovace).

Jedna podmínka je porušena – příjemce plnění, tedy subjekt, pro kterého je služba poskytována, není plátce DPH a nemůže být použit režim přenesení daňové povinnosti, který se aplikuje pouze mezi plátcí. Společně s touto podmínkou zároveň není splněna podmínka třetí a to, zda plátce plnění použije pro svou ekonomickou činnost. Jak již bylo zmíněno – nejedná se o plátce DPH, ekonomickou činnost pravděpodobně nevyvíjí a tudíž plnění pro ekonomickou činnost použit nemůže.

Obdobný případ by byl, kdyby byly splněny všechny podmínky, jednalo by se o plnění plátce plátcí, ale příjemce plnění by dané plnění nepoužil pro svou ekonomickou činnost – tedy pro své podnikání, pro činnosti s ním spojené, ale např. by plnění použil pro soukromé potřeby – např. nechal by pro sebe postavit dům, který by z žádné části nevyužíval pro svou ekonomickou činnost. V tomto případě se tedy DPH bude uplatňovat běžným způsobem, bez aplikace režimu přenesení daňové povinnosti.

Následující tabulka 4.9 obsahuje základní zjednodušenou kalkulaci skutečně vynaložených nákladů poskytovatele služby VÝSTAVBA, s.r.o. při výstavbě domu pro sociální bydlení pro svého odběratele, pana Černého.

Tab. 4.9 Skutečné náklady na výstavbu rodinného domu pro pana Černého

Položka kalkulace	Částka v Kč
Vypracování projektu od externího plátce DPH	121 000 (100 000 + 21 000 DPH)
Nákup materiálu	1 452 000 (1 200 000 + 252 000 DPH)
Mzdy dělníků	2 000 000
Celkem	3 300 000

Zdroj: vlastní zpracování.

Skutečné náklady, které tvoří základ ceny za výstavbu rodinného domu, obsahují nakoupené vstupy celkově za 3 300 000 Kč, z čehož vyplývá, že zbývajících 700 000 náleží VÝSTAVBĚ, s.r.o. jako část zisku před zdaněním.

Dle požadavku poskytovatele služby pan Černý uhradil zálohu ve výši 2 000 000 Kč ke dni 1.9.2014 a ještě téhož dne přišla i na účet VÝSTAVBA, s.r.o.

V tomto případě je povinností VÝSTAVBY, s.r.o. z přijaté zálohy odvést daň na výstupu. Přijatá záloha se považuje za částku včetně DPH a je tedy nutné k vyčíslení DPH využít opět tzv. metodu výpočtu shora, která se vypočte dle předcházejících vzorců 4.1 a 4.2. Koeficient dle výpočtu činí 0,1304. Po vynásobení zálohy vypočítaným koeficientem výše daně na výstupu činí 260 800 Kč. Základ daně po odečtení vypočítané DPH ze zálohy činí 1 739 000 Kč.

Výstavba rodinného domu pro sociální bydlení od VÝSTAVBA, s.r.o. pro pana Černého, je dokončena dne 20.9.2014 a ve stejný den je dílo předáno příjemci služby, panu Černému.

Pan Černý dne 30.9.2014 doplácí obchodní korporaci VÝSTAVBA, s.r.o. na základě přijaté faktury ze dne 21.9.2014 zbývající částku 2 600 000 Kč, což je částka včetně DPH 339 200 Kč (výpočet dle vzorce 4.4). I když pan Černý plátce DPH není, musí fakturovanou částku odvést VÝSTAVBĚ, s.r.o. celou – tedy i včetně stanovené DPH.

Den uskutečnění zdanitelného plnění je opět v den dokončení a předání dokončeného díla, které je datováno na 20.9.2014 (datum předání díla opět předchází datum vystavení daňového dokladu). K tomuto dni je VÝSTAVBA, s.r.o. povinna přiznat daň z uhrazené zbývající částky po zúčtování zaplacené zálohy, která je splatná ve lhůtě podání daňového přiznání v měsíci říjnu.

Jelikož VÝSTAVBA, s.r.o. uskutečnila zdanitelné plnění pro neplátce a i v tomto případě odvádí daň na výstupu, nemá nárok na odpočet z přijatých zdanitelných plnění, které VÝSTAVBA, s.r.o. použila pro výstavbu rodinného domu pro sociální bydlení pro pana Černého.

Daňové přiznání poskytovatele služby VÝSTAVBA, s.r.o. bude vypadat následovně, jak ukazuje tabulka č. 4.10.

Tab. 4.10 Daňové přiznání VÝSTAVBA, s.r.o. za měsíc září 2014

I. Zdanitelná plnění		ř.	Základ daně	Daň na výstupu
Dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku (např. § 13, § 14, § 18).	snížená	2	4 000 000	600 000
IV. Nárok na odpočet daně		ř.	Základ daně	V plné výši
Z přijatých zdanitelných plnění vykázaných na řádcích 3 až 13	základní	40	1 300 000	273 000
VI. Výpočet daňové povinnosti				
Daň na vstupu (1+2+3+4+5+6+7+8+9+10+11+12+13-61 + daň podle § 108 odst.1 písm. k)		62	600 000	
Odpočet daně (46 V plné výši + 52 Odpočet + 53 Změna odpočtu + 60)		63	273 000	
Vlastní daňová povinnost (62 – 63)		64	327 000	

Zdroj: vlastní zpracování.

Jelikož se nejedná o režim přenesení daňové povinnosti, dle § 92a ZDPH, VÝSTAVBA, s.r.o. nemusí vést evidenci pro daňové účely v režimu reverse charge, stačí jí tedy vést běžnou evidenci DPH, která je povinná pro každého plátce či identifikovanou osobu.

Její povinností je přiznat a zaplatit daň na výstupu ve výši 600 000 Kč a zároveň jí vzniká nárok na odpočet z přijatých zdanitelných plnění, které použila pro plnění uskutečněné pro

pana Černého. Nárok na odpočet poskytovateli služby VÝSTAVBA, s.r.o. vzniká z přijatých plnění – vypracování projektu a nákup materiálu, celkově činí tento nárok na odpočet 273 000 Kč. Rozdíl mezi daní na výstupu a daní na vstupu činí 327 000 Kč a tato částka zároveň představuje daňovou povinnost obchodní korporace VÝSTAVBA, s.r.o., kterou je povinna uhradit prostřednictvím daňového přiznání za měsíc září.

Pan Černý, který zaplatil DPH ve výši 600 000 Kč, je to neplátce daně a z toho důvodu mu nevzniká nárok na odpočet z přijatých zdanitelných plnění. Zaplatí tedy VÝSTAVBĚ, s.r.o. částku 4 000 000 za provedenou výstavbu a navíc DPH ve výši 600 000 Kč.

I kdyby pan Černý plátcem DPH byl, rodinný dům pro sociální bydlení staví pro soukromé účely a pokud by ji nevyužíval z části i pro svou ekonomickou činnost, nárok na odpočet daně by si také nemohl uplatnit. Pokud by tento dům zčásti používal i pro svou ekonomickou činnost, byl by využit režim přenesení daňové povinnosti. Pan Černý by tak uhradil daň na výstupu 600 000 Kč v řádku 11 daňového přiznání a zároveň by si mohl uplatnit nárok v poměrné výši v řádku 44 daňového přiznání a tímto by byla jeho daňová povinnost optimalizována.

Autorčin názor na výše uvedené spočívá v tom, že pro neplátce je výhodnější obchodovat s ostatními neplátcí, neboť tak nemusí hradit daň na výstupu, se kterou mu poskytovatel plnění (plátce DPH) musí fakturovat, aby ji za něj odvedl. V případě, kdy neplátce přijímá plnění od plátce, musí platit daň a nemůže si uplatnit nárok na odpočet daně. Pokud by obchodoval převážně s plátcí DPH, autorka doporučuje dobrovolnou registraci k DPH.

Povinností VÝSTAVBA, s.r.o., mimo výstavbu rodinného domu pro sociální bydlení dle smlouvy o dílo uzavřené s panem Černým, je odvést daň na výstupu z přijaté zálohy ve výši 260 800 Kč. Do 15 dnů od vzniku daňové povinnosti je poskytovatel plnění povinen vystavit daňový doklad se všemi náležitostmi dle § 29 ZDPH a odvést DPH 339 200 Kč ze zbývajících fakturovaných částek. Celkem tedy odvede správci daně za měsíc září (prostřednictvím daňového přiznání v měsíci říjnu, v řádku 2) daň na výstupu ve výši 600 000 Kč. V běžném režimu DPH se nevyplňuje evidence pro daňové účely pro reverse charge režim, to je povinnost pouze plátců, kteří aplikují na některá plnění režim přenesení daňové povinnosti.

4.4 Poskytnutí služby od osoby povinné k dani z EU

Fyzická osoba, podnikatel – plátce DPH pan Bílý koupil od jiného plátce komplex starých skladů, ze kterých má v plánu udělat hlavní sklady své výrobní obchodní korporace. Tyto sklady prošly nutnou rekonstrukcí a ještě zbývá je vymalovat.

Na tuto práci si pan Bílý našel odpovídajícího dodavatele, kterým je německá obchodní korporace MALBA, GmbH (německá společnost s ručením omezeným), jejíž hlavní činností jsou malířské a natěračské práce. Jedná se o osobu registrovanou k dani v jiném členském státě – v Německu, která své služby nabízí na německém trhu, ale i přeshraničně.

Pan Bílý a MALBA, GmbH spolu uzavřely smlouvu o dílo na vymalování třech skladů. Tato smlouva je uzavřena dne 31.7.2014 na částku 20 000 EUR. Počátek prací je stanoven na 1.8.2014 a konec je stanoven na konec téhož měsíce. Ke dni uzavření smlouvy činí denní kurz dle České národní banky (dále jen „ČNB“) 27 Kč/EUR. V přepočtu činí částka za malířské a natěračské práce poskytnuté německou obchodní korporací 540 000 Kč.

Jedná se o stavební a montážní práce, je tedy nutné testovat jednotlivé podmínky, zda se pro toto plnění použije či nepoužije režim přenesení daňové povinnosti.

- Je poskytování stavebních prací v rámci tuzemska? Ano, dle § 10 ZDPH je sice místem plnění místo, kde se nemovitá věc nachází, ale nejedná se o obchodování mezi českými plátcí DPH.
- Jedná se o obchod mezi českými plátcí DPH? Ne.
- Použije plátce plnění pro svou ekonomickou činnost? Ano.
- Jedná se o službu, jejíž kód plnění podléhá kódu 41 – 43 CZ-CPA? Ano, malířské a natěračské práce se řadí pod kód 43.34.1.

Všechny podmínky až na tu, zda se jedná o české plátce jsou kladné. Dle § 10 je místem plnění tuzemsko, neboť se zde nachází nemovitost, která je předmětem smluvené služby. Pan Bílý bude nemovitosti využívat pro své ekonomické činnosti, což vyplývá z jeho podnikatelského záměru. Malířské a natěračské práce patří pod kód plnění CZ-CPA 41 – 43, takže i tato podmínka je splněna. Pan Bílý je český plátce a obchoduje také s plátcem, ale ne s plátcem dle českých předpisů, ale s jinou osobou registrovanou k dani v jiném členském státě, nejedná se tedy o tuzemský obchod. Režim přenesení daňové povinnosti ve smyslu § 92a ZDPH se nepoužije, dojde zde však k přenesení daňové povinnosti z poskytovatele plnění na

příjemce plnění.

Je důležité stanovit osobu, která je povinna odvést daň na výstupu z této služby a také je důležité stanovit místo plnění. Místo plnění u služeb se obecně stanovuje dle § 9, dle základního pravidla, kterým by v případě, že by se jednalo o jinou službu, než o službu na nemovitosti, bylo pravidlo B2B. V případě nemovitosti se však jedná o specifické pravidlo dle § 10, které stanoví, že místo plnění je tam, kde se daná nemovitost nachází. V tomto případě je tedy místem plnění ČR, v místě, kde stojí sklady pana Bílého, které jsou předmětem poskytnutí malířských a natěračských prací.

Dne 28.8.2014 jsou práce ukončeny a dle smlouvy o dílo předány poskytovatelem služby MALBA, GmbH panu Bílému.

Daňový doklad je vystaven dne 29.8.2014 poskytovatelem služby MALBA, GmbH na celkovou částku 20 000 EUR. Daňový doklad, faktura obsahuje stejné náležitosti, jako daňový doklad v tuzemsku, ale obsahuje pouze základ daně, nikoliv sazbu a její výši. Navíc obsahuje dodatek který je obdobou tuzemského „daň odvede zákazník“.

Tento daňový doklad je panu Bílému doručen dne 31. 8. 2014, na základě něj pan Bílý musí správně uplatnit sazbu DPH a daň správně vypočítat. Za takto spočítanou daň pan Bílý zodpovídá. Výpočet daně pan Bílý provádí 2.9.2014 a ve stejný den platbu odvádí poskytovateli služby MALBA, GmbH. Denní kurz dle ČNB je 27,50 Kč/EUR. Celková částka po přepočtu činí 550 000 Kč, panu Bílému vzniká kurzová ztráta. Malířské a natěračské práce podléhají základní sazbě daně, tedy 21%. DPH z této částky činí 115 500 Kč. Pan Bílý zaplatí poskytovateli služby MALBA, GmbH 20 000 EUR, v přepočtu na koruny 550 000 Kč a správci daně 115 500 Kč.

Kdy panu Bílému vzniká povinnost přiznat daň? Dle § 24 ZDPH povinnost přiznat daň při poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku osobou v tuzemsku neusazenou vzniká plátcí (nebo identifikované osobě, což není tento případ), kterým je tato služba poskytnuta, ke dni uskutečnění zdanitelného plnění nebo ke dni poskytnutí úplaty a to ten den, který nastane dříve. V tomto případě se zdanitelné plnění také (jako v předchozích případech) za uskutečnění dnem převzetí díla nebo jeho dílčí části dle smlouvy o dílo.

K převzetí díla došlo 28.8.2014, zatímco úplata byla poskytnuta až 2.9.2014, z výše

uvedeného vyplývá, že povinnost přiznat daň vzniká k 28.8.2014 a pan Bílý bude muset odvést daň prostřednictvím daňového přiznání za měsíc srpen. Tuto daň uvede v řádku 12. Také mu vzniká nárok na odpočet, který si v tomto daňovém také může uplatnit a to v řádku 43. Daňové přiznání pana Bílého ukazuje tabulka 4.11.

Tab. 4.11 Daňové přiznání pana Bílého za měsíc srpen 2014

I. Zdanitelná plnění		ř.	Základ daně	Daň na výstupu
Přijetí služby s místem plnění podle § 9 odst. 1 od osoby registrované k dani v jiném členském státě	základní	12	550 000	115 500
IV. Nárok na odpočet daně		ř.	Základ daně	V plné výši
Z přijatých zdanitelných plnění vykázaných na řádcích 3 až 13	základní	43	550 000	115 500

Zdroj: vlastní zpracování.

V případě intrakomunitárních plnění se vyplňuje také souhrnné hlášení, které bylo popsáno v předcházející kapitole. Do souhrnného hlášení vyplňuje dodavatel, který dodává zboží nebo poskytuje službu do jiného členského státu jiné osobě povinné k dani. Dle předcházející kapitoly se však do souhrnného hlášení uvádí pouze služby poskytnuté v souladu s § 9, odst. 1 ZDP. V tomto případě se jedná o poskytnutí služby ve smyslu § 10 ZDPH, a proto toto poskytnutí služby v souhrnném hlášení MALBA, GmbH uvádět nebude.

Pokud by byl pan Bílý poskytovatelem služby, hodnotu poskytnuté služby by uvedl do daňového přiznání do řádku 26 a zároveň by si mohl uplatnit nárok na odpočet z přijatých vstupů, které využil pro poskytnutí této služby v řádku 40.

4.5 Výhody a nevýhody režimu reverse charge

O výhodách a nevýhodách režimu přenesení daňové povinnosti se v současnosti vedou spory a závěry nejsou jednoznačné. Režim přenesení daňové povinnosti u výše vyjmenovaných plnění se používá teprve několik let a na některé komodity (které rozšiřují novelizace Směrnice) se režim nevyužívá vůbec nebo krátce a jen v některých členských

státech. V ČR se z nově rozšířeného seznamu plnění, u kterých Komise povoluje aplikovat režim přenesení daňové povinnosti, žádné plnění nevyužívá a ani neaplikuje žádné další, u kterých by se domnívala, že v této oblasti dochází k daňovým únikům.

Výhodou, tou hlavní výhodou a také důvodem, proč tento zvláštní režim vznikl a začal se aplikovat, je jeho nesporný přínos v boji proti podvodům v daňové oblasti, především DPH.

Režim přenesení daňové povinnosti eliminuje riziko podvod v tuzemsku (ale i při intrakomunitárních plněních, kde se také používá) a z toho důvodu byl zaveden. Tuzemský plátce, podvodník, vystaví daňový doklad, daň nepřizná nebo přizná, ale nezaplatí a zmizí. Příjemce plnění, taktéž tuzemský plátce, si uplatní nárok na odpočet, který mu finanční úřad vyplatí. Na jedné straně daň není odvedena, ale nárok na odpočet vyplacen je, státní rozpočet, tak přichází o své zdroje.

Tím, že se přenáší daňová povinnost z poskytovatele plnění, který je v běžném systému uplatňování povinen odvádět daň z uskutečněného plnění, na příjemce plnění, se eliminuje riziko chybějícího obchodníka. Osoba, která je povinna odvést daň na výstupu, je i zároveň osoba oprávněna žádat daň na vstupu.

Za výhodu lze také považovat situaci, kdy odběratel nezaplatí za dodané zboží či poskytnuté služby, ať už z jakýchkoli důvodů. Pokud v běžném režimu uplatňování DPH dodavateli není uhrazena jeho faktura, povinnost odvést daň na výstupu mu zůstává. Nepřijme tak ani úhradu za své zboží či služby, ani DPH od odběratele, za kterého DPH odvádí, ale musí ji uhradit ze svého. V režimu přenesení daňové povinnosti dodavatele sice také za své zboží nebo služby nedostane zaplacen, ale nemusí odvádět daň na výstupu, protože tato povinnost je na příjemci plnění. V případě insolvence dlužníka v běžném režimu uplatňování DPH lze využít § 44 ZDPH a opravit tak výši daně na výstupu u pohledávky za tímto dlužníkem.

Nevýhod spojených s aplikací tohoto režimu je hned několik. Mezi největší patří administrativní zátěž. Mnoho firem fakturuje více v běžném režimu uplatňování DPH a režim přenesení daňové povinnosti využívá jen v rámci určitých služeb či dodání zboží, proto firmy často nemají dostatek zkušeností a vzniká zde velký prostor pro chyby, které mohou mít

finanční dopady v doměrcích daně a v případném penále. Tím, že se nesprávně stanoví režim uplatňování DPH také může dojít k tomu, že plátcí nevznikne nárok na odpočet daně. S těmito důvody je spojeno zvýšení administrativních nákladů – ať už jednorázových, či pravidelně se opakujících.

Dle autorčina názoru tato zvýšená zátěž odpadá plátcům, kteří se zabývají jen některou z činností, které podléhají režimu přenesení daňové povinnosti. Tyto firmy jsou tak pro aplikaci tohoto režimu lépe přizpůsobeny a mají dostatek zkušeností s aplikací reverse charge.

Již ne aktuální nevýhoda byla způsobena prvním zavedením tohoto režimu. Zavedení tohoto režimu vyvolalo pravděpodobně nejvyšší náklady, jak ze strany jednotlivých plátců, tak i státní správy. Režim odlišný od dosud klasického systému uplatňování DPH v praxi způsobil potíže a nové problémy. V tuto chvíli je však režim přenesení daňové povinnosti v tuzemsku zaveden již několik let a plátcí s ním již mají své zkušenosti.

V roce 2012 se však tato povinnost zavedla i na stavební a montážní práce, kterých je celá řada a dodnes se vyskytují problémy se zařazením jednotlivých činností, zda budou nebo nebudou podléhat režimu reverse charge. Na rozdíl od předcházejících plnění, které podléhají režimu přenesení daňové povinnosti – jedná se o dodání specifického druhu zboží, u kterých je zcela přesně vymezeno o jaké zboží jde, pod stavební a montážní práce se dá zařadit celá škála činností, u kterých se musí posuzovat, zda se řadí pod kód produkce CZ-CPA 41-43, aby byl správně aplikován systém DPH.

Další z posuzovaných oblastí, ve kterých Komise shledávala problém při zavedení režimu přenesení daňové povinnosti, je dopad na peněžní toky. Ze studie vypracované společností PricewaterhouseCoopers a také dalších, o kterých se tato studie zmiňuje, nevyplývá, že by docházelo k významnému dopadu – ať už pozitivnímu nebo negativnímu, na peněžní toky. Dle názoru autorky zde vzniká pozitivní vliv na peněžní toky, protože plátce, který odvádí daň na výstupu a pokud je tato daň stanovena a odvedena v souladu se ZDPH, si zároveň nárokuje daň na vstupu. Daň na výstupu i daň na vstupu je tedy vypořádána ve stejném daňovém přiznání.

Dalším takovým kritériem bylo posouzení, zda bude mít režim přenesení daňové povinnosti vliv na zahraniční obchod. Vzhledem k tomu, že se aplikace tohoto režimu provádí pouze mezi plátcí v tuzemsku, autorka si nemyslí, že by tento režim měl zásadní vliv na

zahraniční obchod. Navíc při poskytování služeb mezi tuzemským plátcem a osobou registrovanou k dani v jiném členském státě se využívá také režimu přenesení daňové povinnosti, i když ne ve smyslu § 92a ZDPH.

Dopady využívání režimu přenesení daňové povinnosti na jiné oblasti by vznikat neměly. Dle názoru autorky zde nebude ani žádný dopad na zisk jednotlivých subjektů, protože režim přenesení daňové povinnosti musí aplikovat všichni bez rozdílu – samozřejmě, splňují-li jednotlivé podmínky, které jsou vymezeny v předcházející subkapitole, ČR nezavedla žádné limity, od kterých se reverse charge využívá a tak platí pro všechny plátce stejné podmínky. Nedojde tedy k tomu ke změně dodavatelů či odběratelů z důvodu, že by se musel aplikovat režim přenesení daňové povinnosti, zatímco u některých by se nemusel, v čemž by někteří plátcí mohli shledávat konkurenční výhodu

5 Závěr

Cílem práce bylo vymezit režim přenesení daňové povinnosti nejen v tuzemsku, ale i v obchodních vztazích mezi jednotlivými obchodníky z členských zemí, u jejichž obchodování se režim přenesení daňové povinnosti využívá také. Cílem bylo režim popsat, zanalyzovat a porovnat s běžným systémem uplatňování DPH, což je učiněno prostřednictvím teoretických kapitol, z nichž jedna je zaměřena na běžný systém uplatňování DPH a druhá na režim přenesení daňové povinnosti. V praktické části jsou na příkladech ilustrovány oba režimy a jsou vzájemně porovnány.

Režim přenesení daňové povinnosti na plnění, tak jak jej známe dnes a u nichž existuje zvýšené riziko daňových podvodů, je zaveden teprve několik let a poprvé jej zavedla směrnice 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty, která v sobě obsahuje i výčet plnění, u kterých si členské státy mohou zvolit, zda na ně budou aplikovat režim přenesení daňové povinnosti. Tento seznam byl dále rozšířen dvěma dalšími směrnicemi. Celý výčet, plnění u kterých dle Komise existuje vysoké riziko k podvodům v oblasti DPH a u kterých mají členské státy možnost zavedení režimu přenesení daňové povinnosti, je předmětem přílohy č. 1 k této práci.

Příloha č. 2 obsahuje jednotlivé směrnice Rady Evropské unie týkající se oblasti DPH a to od počátku uplatňování DPH v jednotlivých členských zemích. Tyto směrnice jsou závazné a pro jednotlivé členské státy z toho vyplývá povinnost implementace jednotlivých směrnic do svých právních řádů tak, aby bylo dosaženo výsledků stanovených danou směrnicí.

Hlavním důvodem zavedení režimu přenesení daňové povinnosti jsou neustálé daňové úniky v oblasti DPH, kterým se snaží EU v čele s Komisí zabránit, aby tak bylo dosaženo efektivního fungování jednotného vnitřního trhu, což je jeden z pilířů EU. Přenesením daňové povinnosti z poskytovatele plnění na příjemce plnění, se eliminuje problém chybějícího obchodníka. . Subjekt, který má povinnost uhradit daň a zároveň má právo nárokovat daň na vstupu z přijatých zdanitelných plnění zpět, je jedna a tatáž osoba a tím se právě eliminuje riziko plátce, který DPH neodvede, zmizí a jiný plátce si poté nárokuje daň na vstupu.

O těchto potencionálních výhodách režimu přenesení daňové povinnosti se pouze

předpokládá, že budou mít očekávaný příznivý efekt. Uplatňování režimu daňové povinnosti je nyní časově omezeno do 31.12.2018 a Komise apeluje na jednotlivé členské státy, aby sestavily podrobnou zprávu o tomto režimu do tohoto data. Ve zprávě by mělo stát, jaké náklady způsobilo zavedení tohoto režimu, další dopady, o kterých bylo pojednáno v předcházejících kapitolách a především zprávu o tom, zda se v rizikových oblastech, u kterých je aplikován režim přenesení daňové povinnosti, snížila míra podvodů. Je nutné získat podrobnou zpětnou vazbu o tom, jak režim funguje a zda je efektivní, aby mohly být případně zavedeny jiné prostředky, které by zabránily v daňových podvodech.

Nicméně i přes různá protiopatření dle názoru autorky bude téma šedé ekonomiky stále aktuální, vyhýbání se daňovým povinnostem nikdy zcela nezmizí. Závisí tedy na tom, zda bude režim přenesení daňové povinnosti opravdu natolik efektivní, aby se počáteční náklady spojené se zavedením tohoto režimu, alespoň vrátily. Pokud ne, je na EU i na jednotlivých členských státech, aby našly efektivnější nástroj pro boj proti daňovým únikům.

SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

a) Odborné publikace

1. BAKEŠ, Milan, KARFÍKOVÁ, Marie, KOTÁB, Petr a Hana MARKOVÁ, a kolektiv. *Finanční právo*, 5. vyd. Praha: C. H. Beck, 2009. 157 s. ISBN 978-80-7400-801-6.
2. BENDA, Václav a Ivana EXNEROVÁ. *DPH a daňové doklady*. Praha: Bova Polygon 2013. 158 s. ISBN 978-80-7273-172-5.
3. BENDA, Václav a kolektiv. *DPH s EU a třetími zeměmi, dotazy*. Svaz účetních, 2010. 64 s. ISBN 978-80-87367-09-4.
4. BENDA, Václav a Milan TOMÍČEK. *DPH u intrakomunitárních dodávek a dovozu a vývozu zboží*, 5. vyd. Praha: BOVA POLYGON, 2013. 344 s. ISBN 978-80-7273-171-8.
5. DUŠEK, Jiří. *DPH 2012 zákon s přehledy*. Praha: GRADA, 2012. 256 s. ISBN 978-80-247-4080-5.
6. GALOČÍK, Svatopluk a František LOUŠA. *DPH a účtování – přeprava, dovoz, vývoz, služby*, 3. vyd. Grada, 2009. 168 s. ISBN 978-80-247-3074-5.
7. HEMMELGARN, Thomas, ed. *Taxation Trends in the European Union*. 2013 Edition. Luxemburg: Publications Office of the European Union, 2013. 316 s. ISBN 978-92-79-28852-4.
8. HUŠÁKOVÁ, Zdeňka a Martina MATĚJKOVÁ. *DPH u nemovitostí*. Praha: C .H. Beck, 2013. 174 s. ISBN 978-80-7400-500-8.
9. LÁCHOVÁ, Lenka. *Daňové systémy v globálním světě*, 1. vyd. Praha: ASPI. 272 s. 2007 ISBN 978-80-7357-320-1.

10. LEDVINKOVÁ, Jana. *DPH v příkladech*, 10. vyd. Olomouc: ANAG, 2013. 664 s. ISBN 978-80-7263-813-0.
11. NERUDOVÁ, Danuše. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*, 3. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2010. 320 s. ISBN 978-80-7357-695-0.
12. PITNER, Ladislav a Václav BENDA. *Daň z přidané hodnoty s komentářem k 1. 5. 2013. 8. vyd.* Olomouc: ANAG, 2013. 592 s. ISBN 978-80-7263-812-3.
13. ŠIROKÝ, Jan. *Daně v EU*, 6. vyd. Praha: Linde, 2013. 392 s. ISBN 978-80-7201-925-0.
14. ŠIROKÝ, Jan. *Daňové teorie s praktickou aplikací*, 2. vyd. Praha: C. H. Beck, 2008. 302 s. ISBN 978-80-7400-005-8.
15. ZAJÍČKOVÁ, Miroslava, BOHÁČ, Radim a Igor VEČEŘ. *Základ daně z příjmů a DPH ve vybraných státech EU z pohledu daňové harmonizace*. Praha: Leges, 2012. 466 s. SBN 978-80-87576-21-2.

b) Elektronické dokumenty a ostatní

1. ČESKÝ STATISTICKÝ ÚŘAD. ČSÚ: *Klasifikace produkce CZ-CPA ze dne 31.července 2008* [online]. ČSÚ [31.7.2008]. Dostupné z: http://www.czso.cz/csu/klasifik.nsf/i/klasifikace_produkce_%28cz_cpa%29.
2. EVROPSKÁ KOMISE. EK: *Elektronický odkaz na VIES ze dne 7. října 2010* [online]. EK [7.10.2010]. Dostupné z: http://ec.europa.eu/taxation_customs/vies/.
3. EVROPSKÁ KOMISE. EK: *Sazby DPH v členských státech EU ze dne 13. ledna 2014* [online]. EK [31.1.2014]. Dostupné z: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/rates/vat_rates_en.pdf.
4. EVROPSKÁ KOMISE. EK: *Seznam směrnic týkající se oblasti DPH ze dne 4. února*

2011 [online]. EK [4.2.2011]. Dostupné z:
http://europa.eu/legislation_summaries/taxation/index_en.htm.

5. EVROPSKÁ KOMISE. EK: Vyčíslení hodnoty daňových ztrát DPH ze dne 24. února 2014 [online]. EK [24.2.2014]. Dostupné z:
http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/vat/control_anti-fraud/index_en.htm.
6. EVROPSKÁ KOMISE. EK: *Odkaz na konzultační dokument Možné představení reverse charge u DPH – dopady na podniky ze dne 5. ledna 2007* [online]. EK [5.1.2007]. Dostupné z:
http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/consultations/tax/double_taxation_en.pdf.
7. EVROPSKÁ KOMISE. EK: Odkaz na studii společnosti PricewaterhouseCoopers ze dne 20. června 2007 [online]. EK [20.6.2007]. Dostupné z:
http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/consultations/tax/4209_study_en.pdf.
8. FINANČNÍ SPRÁVA. FS: *Informace o elektronicky podaném daňovém přiznání ze dne 19. listopadu 2013* [online]. FS [19.11.2013]. Dostupné z:
http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-seznam-dani/Informace_k_povinnemu_elektronickemu_podavani_DPH.pdf.
9. FINANČNÍ SPRÁVA. FS: *Institut nespolehlivého plátce ze dne 4. ledna 2013* [online]. FS [4.1.2013]. Dostupné z:
http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-seznam-dani/2013_Nespolehlivy-platce.pdf.
10. FINANČNÍ SPRÁVA. FS: *Informace k výpis z evidence pro daňové účely ze dne 1. dubna 2011* [online]. FS [1.4.2011]. Dostupné z:
http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-seznam-dani/Pokyn_GFR_D_4.pdf.
11. FINANČNÍ SPRÁVA. *Závazné posouzení správcem daně ze dne 17. ledna 2008*

[online]. FS [17.1.2008]. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/cs/dane-a-pojistne/dane/dan-z-pridane-hodnoty/informace-stanoviska-a-sdeleni/sazby-dane/2008/zavazne-posouzeni-sazby-dane-z-pridane-h-1591>.

12. MINISTERSTVO FINANCÍ ČESKÉ REPUBLIKY. *MFČR: Příjmy státního rozpočtu ze dne 20. března 2014* [online]. MFČR [20.3.2014]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/monitoring/statistika-vladniho-sektoru/2014/statistika-ustredni-vlady-17011>.

13. Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty. In: *Úřední věstník Evropské unie*. 2006, L 347, s. 1-118. Dostupná také z: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2006:347:0001:0118:CS:PDF>. ISSN 1977-0626.

14. Směrnice Rady 2010/23/EU ze dne 16. března 2010, kterou se mění směrnice 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty, pokud jde o volitelné a dočasné používání mechanismu přenesení daňové povinnosti. In: *Úřední věstník Evropské unie*. 2010, L 72, s. 1-2. Dostupná také z: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/PDF/?uri=CELEX:32010L0023&from=CS>. ISSN 1977-0626.

15. Směrnice Rady 2010/45/EU ze dne 13. července 2010, kterou se mění směrnice 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty, pokud jde o pravidla fakturace. In: *Úřední věstník Evropské unie*. 2010, L 189, s. 1-8. Dostupná také z: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2010:189:0001:0008:CS:PDF>. ISSN 1977-0626.

16. Směrnice Rady 2013/42/EU ze dne 22. července 2013, kterou se mění směrnice 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty, pokud jde o mechanismus rychlé reakce proti podvodům v oblasti DPH. In: *Úřední věstník Evropské unie*. 2013, L 201, s. 1-3. Dostupná také z: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2013:201:0001:0003:CS:PDF>.

17. Směrnice Rady 2013/43/EU ze dne 22. července 2013, kterou se mění směrnice 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty, pokud jde o volitelné a dočasné používání mechanismu přenesení daňové povinnosti ve vztahu k dodání některého zboží a poskytnutí některých služeb s vysokým rizikem podvodů. In: *Úřední věstník Evropské unie*. 2013, L 201, s. 1-3. Dostupná také z: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2013:201:0004:0006:CS:PDF>.

18. Zákon ze dne 14. března 2006 č. 183/2006 Sb., o územním plánování a stavebním řádu (stavební zákon). In: *Sbírka zákonů České republiky*. 2006, částka 63, s. 1-123. Dostupný také z: http://www.sbcr.cz/cgi-bin/khm.cgi?typ=1&page=khm:SB2006/183A6A13_Ob.HTM;skok#os0000. ISSN 1211-1244.
19. Zákon ze dne 1. dubna 2004 č. 235/2004 o dani z přidané hodnoty. In: *Sbírka zákonů České republiky*. 2004, částka 78, s. 1-128. Dostupný také z: http://www.sbcr.cz/cgi-bin/khm.cgi?typ=1&page=khm:SB2004/235A4A31_Ob.HTM;skok#os0415. ISSN 1211-1244.
20. Zákon č. 586 ze dne 20. listopadu 1992 o daních z příjmů v platném znění. In: *Sbírka zákonů České republiky*. 1992, částka 117, s. 1-164. Dostupný také z: http://www.sbcr.cz/cgi-bin/khm.cgi?typ=1&page=khq:SB1992/58692A98_035.HTM&soubor=Z%C1KON%20586/1992%20&platne=4&druh=0&oblast=6&indexcis=0. ISSN 1211-1244.

SEZNAM ZKRATEK

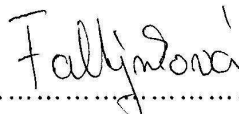
DPH	daň z přidané hodnoty
ZDPH	zákon o dani z přidané hodnoty
Směrnice	Směrnice Rady 2006/1112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty
NATO	Severoatlantická aliance (North Atlantic Treaty Organisation)
K	koeficient
NO	součet částek základů daně nebo hodnot, u kterých má plátce nárok na odpočet daně
BN	součet částek všech plnění osvobozených, bez ohledu na to, zda jsou s nárokem nebo bez nároku na odpočet daně
PK	poměrný koeficient
VIES	elektronický systém týkající se kontroly registrace k DPH v EU (VAT Information Exchange System)
p.b.	procentní bod
GFŘ	Generální finanční ředitelství
ZD	základ daně
D	daň
GmbH	německá obdoba společnosti s ručením omezeným
EK	Evropská Komise
FS	Finanční správa

Prohlášení o využití výsledků diplomové práce

Prohlašuji, že

- jsem byl(a) seznámen(a) s tím, že na mou diplomovou (bakalářskou) práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. – autorský zákon, zejména § 35 – užití díla v rámci občanských a náboženských obřadů, v rámci školních představení a užití díla školního a § 60 – školní dílo;
- beru na vědomí, že Vysoká škola báňská – Technická univerzita Ostrava (dále jen VŠB-TUO) má právo nevýdělečně, ke své vnitřní potřebě, diplomovou (bakalářskou) práci užít (§ 35 odst. 3);
- souhlasím s tím, že diplomová (bakalářská) práce bude v elektronické podobě archivována v Ústřední knihovně VŠB-TUO a jeden výtisk bude uložen u vedoucího diplomové (bakalářské) práce. Souhlasím s tím, že bibliografické údaje o diplomové (bakalářské) práci budou zveřejněny v informačním systému VŠB-TUO;
- bylo sjednáno, že s VŠB-TUO, v případě zájmu z její strany, uzavřu licenční smlouvu s oprávněním užít dílo v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- bylo sjednáno, že užít své dílo, diplomovou (bakalářskou) práci, nebo poskytnout licenci k jejímu využití mohu jen se souhlasem VŠB-TUO, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly VŠB-TUO na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše).

V Ostravě 25. dubna 2014


.....
Bc. Petra Faltýnková